

Erasmus School of Economics (ESE)

Fiscaal Economisch Instituut (FEI)

Masterscriptie juni 2021

## “Belastingheffing over de onttrokken waarde”

Een onderzoek naar de invoer van een belasting over de onttrokken waarde via de belasting over de toegevoegde waarde.

In dit onderzoek wordt een verschuiving van het fiscale zwaartepunt uiteengezet en bepleit van huidige op arbeid gerichte fiscale stelsels naar meer consumptiegerichte fiscale stelsels in Europa. Geïnspireerd door gedachtegoed van het Ex'Tax project beoog ik door middel van een belasting op de onttrokken waarde bedrijfsmodellen meer in lijn te brengen met de belangen van de planeet. Met nieuwe rechtvaardigingsgronden voor tariefdifferentiatie in de reeds bestaande Europese verbruiksbelasting kunnen doelstellingen van een belasting op de onttrokken waarde verwezenlijkt worden en kan een shift naar een duurzame meer circulaire en op diensten gerichte economie tot stand komen. Zo draagt belastingheffing beter bij aan positieve verandering.

**Naam student:** Tim Raymakers

**Studentnummer:** 429458

**Woordenaantal:** 38.011

**Begeleiding:** Begeleider en eerste lezer: John Gruson

Tweede lezer: Madeleine Merckx

<b>Lijs van afkortingen</b>	<b>5</b>
<b>Hoofdstuk 1 - Inleiding</b>	<b>6</b>
<b>1.1 Aanleiding</b>	<b>6</b>
<b>1.2 Het Ex'Tax project</b>	<b>7</b>
<b>1.3 Relevantie</b>	<b>8</b>
<b>1.4 Onderzoek</b>	<b>10</b>
<b>1.5 Opzet van de scriptie</b>	<b>10</b>
<b>1.6 Afbakening</b>	<b>11</b>
<b>Hoofdstuk 2 – Oorsprong van Ex'Tax</b>	<b>13</b>
<b>2.1 Inleiding</b>	<b>13</b>
<b>2.2 Opmaat naar een Ex'Tax project</b>	<b>13</b>
2.2.1 Grondlegger	13
<b>2.3 Re-engineering the planet</b>	<b>14</b>
2.3.1 Ecologisch boekhouden en “de onttrokken waarde”	16
2.3.2 Belasting over de onttrokken waarde	17
2.3.3 Kanttekeningen bij de onttrokken waarde	17
<b>2.4 Het Ex'Tax project</b>	<b>18</b>
2.4.1 Mondiale uitdagingen	19
2.4.2 Schaarste op de wereldmarkt	23
<b>2.5 Conclusie</b>	<b>26</b>
<b>Hoofdstuk 3 – Internalisering van externaliteiten</b>	<b>27</b>
<b>3.1 Inleiding</b>	<b>28</b>
<b>3.2 Externe en interne effecten</b>	<b>28</b>
3.2.1 Externe effecten	28
3.2.2 Interne effecten	30
3.2.3 Belasting en externaliteiten	31
3.2.4 Tussenconclusie	35
<b>3.3 Milieuschade als externaliteit</b>	<b>36</b>
<b>3.4 Externaliteiten in verhouding tot de onttrokken waarde</b>	<b>37</b>
<b>3.5 De Ex'Tax Toolkit</b>	<b>38</b>
<b>3.6 Benadering van de onttrokken waarde volgens Ex'Tax</b>	<b>40</b>
3.6.1 Beprijzing van CO <sub>2</sub> -uitstoot	40
3.6.2 Beprijzing van grondstoffen	43
3.6.3 Beprijzing van water	49
3.6.4 Tussenconclusie	49
<b>3.7 Conclusie</b>	<b>50</b>
<b>Hoofdstuk 4 – Belasting over de toegevoegde waarde</b>	<b>53</b>
<b>4.1 Inleiding</b>	<b>53</b>
<b>4.2 Achtergrond van een algemene verbruiksbelasting</b>	<b>54</b>
4.2.1 Een korte geschiedenis	54
4.2.2 Omzetbelasting als verbruiksbelasting	55

4.2.3 Kenmerken van een verbruiksbelasting	57
4.2.4 Tussenconclusie	59
<b>4.3 Belasting over de toegevoegde waarde</b>	<b>60</b>
4.3.1 Cascadestelsels	60
4.3.2 Aftrek van voorbelasting	61
4.3.3 Tussenconclusie	61
<b>4.4 Harmonisatie van de omzetbelasting in de EU</b>	<b>62</b>
4.4.1 Op weg naar harmonisatie	62
4.4.2 Eerste en Tweede richtlijn	63
4.4.3 Zesde richtlijn en Richtlijn 2006	64
4.4.4 Richtlijnen en het nationale recht	64
4.4.5 Tussenconclusie	64
<b>4.5 Beginselen van de omzetbelasting</b>	<b>65</b>
4.5.1 Neutraliteit	65
4.5.2 Economische neutraliteit	66
4.5.3 Juridische neutraliteit	66
<b>4.6 Tarieven</b>	<b>67</b>
<b>4.7 Vrijstellingen</b>	<b>68</b>
<b>4.8 Economische neutraliteit en marktfalen</b>	<b>71</b>
<b>4.9 Conclusie</b>	<b>72</b>
<b><i>Hoofdstuk 5 - BOW en de btw</i></b>	<b>75</b>
5.1 Inleiding	75
5.2 Ex'Tax: verhoging reguliere btw-tarief	76
5.3 Het verlaagde tarief in de ban	79
5.4 Tariefdifferentiatie bij diensten en goederen	80
5.5 Flexibele tariefdifferentiatie	82
5.6 Barrières	83
5.6.1 Internationale coördinatie	84
5.6.2 Lobbyen voor de status quo	85
5.6.3 Stabiliteit van de BOW-grondslagen	87
5.6.4 Verboden omzetbelastingen	87
5.6.5 Samenvatting barrières	88
<b><i>Hoofdstuk 6 - Conclusie</i></b>	<b>90</b>
Deelvraag 1	90
Deelvraag 2	91
Deelvraag 3	93
Deelvraag 4	95
Hoofdvraag	96
<b><i>Bijlagen</i></b>	<b>98</b>
Bijlage 1	98
Bijlage 2	99
<b><i>Literatuurlijst</i></b>	<b>100</b>

<b>Boeken</b>	<b>100</b>
<b>Papers</b>	<b>101</b>
<b>Jaarverslagen</b>	<b>108</b>
<b>Jurisprudentie</b>	<b>108</b>
<b>Overige Documenten</b>	<b>109</b>

# Lijs van afkortingen

BOW	Belasting over de onttrokken waarde
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde (Omzetbelasting 1968)
CIE	Cambridge Institute for Econometrics
CO <sub>2</sub>	Koolstofdioxide
EC	Europese Commissie
EEG	Europees Economische Gemeenschap
ETS	Emmission Trade System (emissiehandelssysteem)
EU	Europese Unie
GDP	Gross Domestic Product (Bruto Binnenlands Product)
ILO	International Labour Organisation
IMF	International Monetary Fund
IPCC	International Panel of Climate Change
MKB	Midden- en kleinbedrijf
NGO	Non-Governmental Organisation
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
R&D	Research and Development (onderzoek en ontwikkeling)
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

# Hoofdstuk 1 - Inleiding

## 1.1 Aanleiding

### *Achtergrond*

Door meerdere warmterecords, bosbranden in Australië en de Verenigde Staten en een Noordpool met een laagterecord in ijsomvang, lijkt klimaatverandering daadwerkelijk tot de mens door te dringen.<sup>1</sup> 2020 was daarmee een jaar waarin het klimaat en met name klimaatverandering pijnlijk onder de aandacht van de wereld kwam. Hoewel de waarheid hard binnenkomt, staat de mens aan de voet van een grote, maar niet onmogelijke uitdaging. Met een groeiende bevolking en een onvoorspelbaarder klimaat komt de capaciteit van de aarde wat betreft de voedsel- en zoetwatervoorziening en andere primaire levensbehoeftes onder druk te staan.<sup>2</sup> Een groeiende bevolking vraagt immers om meer grondstoffen, voedsel, water en ruimte. De huidige economische modellen zijn zo gevormd dat de groeiende vraag naar deze kernbehoeftes nagenoeg automatisch leidt tot meer vervuiling.<sup>3</sup> De Lancet Commissie heeft onderzocht dat vervuiling de grootste milieu gerelateerde oorzaak van vroegtijdig overlijden van mensen over de wereld is.<sup>4</sup> Het IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change) heeft onderzocht dat de uitstoot van CO<sub>2</sub> in de komende twee decennia drastisch naar beneden moet om grote risico's, veroorzaakt door klimaatverandering, te vermijden.<sup>5</sup> De voornoemde feiten schetsen een neerslachtig beeld over de huidige gang van zaken en de nabije toekomst. Desalniettemin verschijnen signalen vanuit verschillende hoeken dat actie wordt ondernomen om deze uitdagingen aan te pakken. Economische modellen kunnen worden veranderd om een duurzame en rooskleurige toekomst te creëren en juist die schadelijke vervuiling tegen te gaan.

Ook Europa heeft de vraag om actie geregistreerd. Met de Green Deal is, onder leiding van Frans Timmermans, een programma ingezet door de Europese Commissie (vanaf hier: “EC”) om vervuiling en klimaatverandering tegen te gaan. Deze Green Deal beoogt van Europa het eerste klimaat neutrale continent te maken.<sup>6</sup> Naast klimatologische uitdagingen moet men ook de sociale uitdagingen onder ogen zien. De groeiende bevolking behoeft immers fatsoenlijk werk en ook de komende generatie moet haar ware potentie kunnen waarmaken.<sup>7</sup> Om op deze macro-economische trends in te spelen, dienen overheden eensgezinde strategieën ontwikkelen. Overheden op zichzelf zullen, gezien de mondiale aard van het probleem, niet genoeg invloed kunnen uitoefenen om de benodigde veranderingen op gang te

---

<sup>1</sup> Iturriza, M., Labaka, L., Ormazabal, M., & Borges, M. (2020). Awareness-development in the context of climate change resilience.

<sup>2</sup> Daily, G. C., & Ehrlich, P. R. (1994). Population, sustainability, and Earth's carrying capacity.

<sup>3</sup> Lacy, P., & Rutqvist, J. (2016). *Waste to wealth: The circular economy advantage*.

<sup>4</sup> Lancet, The, Icahn School of Medicine at Mt Sinai and Global Alliance on Health and Pollution (2017), 'Pollution is the World's Largest Environmental Cause of Disease and Premature Death', November 2018.

<sup>5</sup> IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change) (2018a).

<sup>6</sup> EC, december 2019.

<sup>7</sup> ILO (2018b), *World Employment and Social Outlook – Trends 2018*.

brenge. Door het directe effect op investeringsbeslissingen, werkgelegenheid en consumptiebeslissingen kunnen belastingen een belangrijke bijdrage leveren aan de strategieën van overheden.<sup>8</sup> Dit leek mij als student fiscale economie de uitgelezen mogelijkheid mij te bemoeien met deze strategieën.

### *Invloed van belastingen*

De kunst van belastingbeleid is een balans te vinden tussen enerzijds het genereren van voldoende opbrengsten voor de overheid om hun sociale en economische programma's te financieren, en anderzijds het maximaliseren van de bijdrage van het belastingstelsel aan een bloeiende, efficiënte en inclusieve economie, zo stelt het hoofd van belastingbeleid van de Organisatie van Economische Ontwikkeling en Samenwerking (vanaf hier: "OESO").<sup>9</sup> De OESO ondervond daarnaast dat het juiste belastingbeleid een sterke impact kan uitoefenen op de uitdagingen omtrent klimaat en de dreigende schaarste in primaire levensbehoeften. Belastingen kunnen een financiële stimulans creëren om vervuiling tegen te gaan en verduurzaming aan te moedigen.<sup>10</sup> Omdat de laatste jaren in toenemende mate duidelijk wordt wat de invloed van de huidige omvangrijke en gestaag groeiende populatie mensen op de wereld is, kan met die kennis ook geanticipeerd worden op oplossingen.<sup>11</sup> Hierdoor lijkt de 21<sup>e</sup> eeuw het moment waarop actie genomen kan en moet worden. Dit kan mede gerealiseerd worden door een frisse kijk op ons belastingstelsel. Overheden moeten afstappen van hun verouderde belastingstelsels, en inzien dat de wijze van belastingheffing zoals dat nu gaat, niet optimaal is. Zij dienen met een frisse blik te kijken naar hun belastingen en waar de belastingopbrengsten aan worden uitgegeven.

## 1.2 Het Ex'Tax project

Een van de redenen dat ik mijn scriptie over dit onderwerp schrijf, is dat ik in contact kwam met het Ex'Tax project (vanaf hier: "Ex'Tax"). In het zogenaamde Ex'Tax project, een Nederlandse denktank opgericht door ondernemer Eckhart Wintzen, is onderzoek gedaan naar mogelijke belastinghervormingen met het oog op een duurzame economie. De kern van Ex'Tax betreft een lastenverlaging op arbeid en lastenverhoging op grondstoffen en consumptie. Uit hun bevindingen volgt onder andere dat belastingen op arbeid in de huidige economie buitenproportioneel hoog zijn. Hoge belasting op arbeid veroorzaakt dat arbeid een dure kostenpost wordt voor bedrijven in vergelijking met productiefactoren waar minder belasting op drukt, waardoor bedrijven methoden zoeken om goedkopere varianten van arbeid aan te trekken.<sup>12</sup> Bedrijven verplaatsen de arbeidsintensieve productie naar landen met lagere

---

<sup>8</sup> Femke Groothuis, *Tax as a force for good*, 2018, p.6.

<sup>9</sup> Pascal Saint-Amans, *Directeur belastingbeleid OESO sinds februari 2012*.

<sup>10</sup> Bai, Q., Xu, J., & Chauhan, S. S. (2020).

<sup>11</sup> *The Ex'Tax book project Europe, New Era New Plan*, 2016, p.13.

<sup>12</sup> *The Ex'Tax book project Europe, New Era New Plan*, 2016, p.53.

lonen. Daarnaast wordt arbeid vervangen door machines en andere digitale oplossingen. Tevens worden relatief arbeidsintensieve bedrijfstakken zoals onderzoek en ontwikkeling minder aantrekkelijk. Dit kan technologische vooruitgang afremmen. Dat arbeid door hoge belastingen relatief duur is, komt de arbeidsmarkt dus niet ten goede. Het verlagen van de belasting op arbeid is ook door de EC<sup>13</sup>, het Internationaal Monetair Fonds (vanaf hier: “IMF”)<sup>14</sup> en de OESO<sup>15</sup> voorgesteld. Zij leggen echter de link in eerste instantie met het bestrijden van werkloosheid door arbeid aantrekkelijker te maken middels lastenverlaging. Waar deze organisaties eerst de focus hadden op werkloosheid, zijn zij in de afgelopen jaren steeds meer gericht op duurzaamheid van de economie. In dit onderzoek wil ik mij ook richten op een lastenverschuiving weg van arbeid en richting grondstoffen en consumptie. Ik zal mij gaan richten op indirecte belastingen, met name de btw, en hoe die zonder de economie schade te berokkenen, deze op duurzaamheid gerichte transitie kunnen versterken.

### 1.3 Relevantie

Dat een transitie van belang is, blijkt de afgelopen jaren ook uit onderzoeken van de Lancet Commissie. Zij stellen het wereldwijde welvaartsverlies door vervuiling op 6.2% van de wereldwijde economische opbrengsten. Uitgedrukt in cijfers betreft hun schatting een mondiaal welvaartsverlies van 4.6 biljoen US-dollars.<sup>16</sup> Een probleem van deze maatschappelijke welvaartskosten is dat deze zogenaamd geëxternaliseerd worden. De kosten worden niet in huidige prijzen opgenomen en daarmee doorgeschoven naar volgende generaties.<sup>17</sup> Onder andere koolstofdioxideuitstoot (vanaf hier: “CO2”-uitstoot) is een goed voorbeeld van kosten die worden doorgeschoven naar volgende generaties. Dat een overschot aan CO2-uitstoot grote negatieve gevolgen heeft voor de toekomst is evident. Sinds de afgelopen tien jaar wordt echter pas gedacht aan het plakken van een prijs op CO2-uitstoot. Een groot deel van deze kosten wordt daarmee als ‘externaliteit’ doorgegeven aan de toekomstige generaties. Om het klimaatakkoord van Parijs te bereiken, is het beprijsen van CO2 essentieel. In 2018 is echter nog 46% van de CO2-uitstoot zonder kostprijs uitgestoten. Tevens is over het CO2-aandeel dat wel geprijsd is, een te lage kostprijs vastgesteld.<sup>18</sup>

Met het oog op de toekomst zijn onder het principe “de vervuiler betaalt” genoeg opties beschikbaar om als een zodanige belasting te kunnen fungeren. Overheden kunnen heffingen instellen op nagenoeg alles dat vervuiling met zich meebrengt. Gedacht kan worden aan belasting op fossiele brandstof, waterverbruik, energieverbruik, luchtvervuiling, afval en CO2. De EC verwijst naar deze belastingen

---

<sup>13</sup> European Commission (2015a), *Tax Reforms in EU Member States*.

<sup>14</sup> IMF (2015a), *IMF Policy Paper: Fiscal Policy and Long-Term Growth*.

<sup>15</sup> OESO (2011c), ‘Tax reform can create jobs.’

<sup>16</sup> Landrigan, P. J., Fuller, R., Acosta, N. J., Adeyi, O., Arnold, R., Baldé, A. B., ... & Zhong, M. (2018), in onderzoek voor de Lancet Commissie.

<sup>17</sup> Helbling, T. (2010), ‘What Are Externalities?’

<sup>18</sup> Global Commission on the Economy and Climate (2018), *Unlocking the Inclusive Growth Story of the 21st Century*.



als belasting op energie, transport, vervuiling en onttrekkingen aan de aarde.<sup>19</sup> In het vervolg van deze scriptie verwijs ik naar deze belastingen als “groene belastingen” en hiermee doel ik op alle belastingen die een prijs zetten op het gebruik van natuurlijke grondstoffen en vervuiling. Deze belastingen zijn volgens onderzoek van het Cambridge Institute of Econometrics (vanaf hier: “CIE”) en het International Panel of Climate Change (vanaf hier: “IPCC”)<sup>20</sup> meer groeistimulerend voor de economie, doordat deze belastingen nauwelijks verstoringen werken op de economische markten. Deze ‘groene belastingen’ worden echter nauwelijks gebruikt in de praktijk. In de afgelopen 15 jaar is volgens onderzoek van de OESO het aandeel belastingen afkomstig van deze groene belastingen als aandeel van het GDP gedaald in 52 van de 79 landen. Subsidies op olie en fossiele brandstoffen zijn daarentegen gestegen. Deze constatering greep mijn aandacht en wakkerde mijn interesse verder aan.

De OESO, het IMF, de EC, de Wereldbank en de Internationale Arbeidsorganisatie hebben allen gepleit voor een transitie van belasting op arbeid naar belasting op consumptie en het gebruik van grondstoffen. Het CIE heeft berekend dat een transitie van belasting op arbeid naar belasting op consumptie en grondstoffen van 554 miljard euro, een groei van het Europese Binnenlandse Product teweeg zou brengen van 842 miljard euro. Daarnaast creëert deze transitie in potentie voor 6.6 miljoen Europeanen een baan, wordt CO<sub>2</sub> uitstoot met 8,2% teruggedrongen en kan binnen 5 jaar 27.7 miljard euro bespaard worden op import van energie binnen Europa.

### *Barrières*

Uit voorgaande paragrafen zou geconcludeerd kunnen worden dat het opmerkelijk is dat deze belastingtransitie nog niet is doorgevoerd. Helaas zijn voor grote veranderingen ook grote obstakels te overwinnen, wat in dit geval niet anders is. Barrières voor de belastingtransitie kunnen ten eerste gevonden worden in het (inter)nationale politieke stelsel. Belastingbeleid is politiek gedreven. Het creëren van langetermijnbeleid is echter lastig voor de politiek aangezien de periode van aan de macht zijn slechts enkele jaren is.<sup>21</sup> Ook zijn industrieën die een belang hebben bij het behouden van de status quo doorgaans machtiger dan andere belanghebbenden, zoals ngo’s die de transitie teweeg willen brengen. Ten derde brengt de belastingtransitie zelf een grote uitdaging met zich mee wat betreft de (inter)nationale coördinatie en juridische mogelijkheden. Een ingrijpende verandering in de belasting heeft immers effect op handelspatronen, inkomenspatronen en bestedingspatronen. In dit onderzoek wil ik nader ingaan op deze barrières.

---

<sup>19</sup> European Commission 2013c.

<sup>20</sup> IPCC (2018b), *Summary for Policymakers of IPCC Special Report on Global Warming of 1.5oC*.

<sup>21</sup> Gaspar, V., Gupta, M. S., & Mulas-Granados, M. C. (2017). *Fiscal politics*. International Monetary Fund.

## 1.4 Onderzoek

In deze scriptie wil ik, met het oog op een economisch duurzame toekomst, een bijdrage leveren aan een mogelijke belastingtransitie binnen de indirecte belastingen (met name de omzetbelasting) binnen Nederland. In dit onderzoek wil ik de richting die het Ex'Tax project is ingeslagen een vervolg geven voor Nederland. Het Ex'Tax project beoogt met een belasting op de 'extracted value' de belastingdruk te verleggen van arbeidsinkomen naar consumptie en grondstoffen. De gedachte van de Ex'Tax spreekt mij aan omdat het een fundamentele verandering van het belastingstelsel beschrijft. Heffingen op specifiek vervuilende goederen zoals olie of plastics kunnen nodig zijn, maar raken niet de kern van het probleem. Tevens creëert een extra heffing niet genoeg stimulans om intrinsieke verandering in de economie op gang te brengen. Complete herziening van het belastingstelsel is potentieel wel. Ik wil in dit onderzoek uiteenzetten hoe de huidige Nederlandse verbruiksbelasting, de omzetbelasting, is vormgegeven en wat de gedachte was achter deze belasting. Tevens wil ik onderzoeken hoe ons omzetbelastingstelsel aangepast kan worden om duurzaamheid te stimuleren en tegelijkertijd de economie kan laten groeien. Daarop aansluitend wil ik onderzoeken hoe de opbrengsten van extra groene belastingen en hogere omzetbelasting optimaal kan worden aangewend met inachtneming van de barrières voor verandering. Ik wil dit tot uitvoering brengen aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

*“In hoeverre en op welke wijze kan de Btw-richtlijn worden aangepast om aan de hand van belasting op de onttrokken waarde een duurzame economie te bewerkstelligen?”*

Het antwoord op deze vraag zal ik onderzoeken aan de hand van verschillende literaire bronnen. Mijn literatuuronderzoek wordt gesterkt door rekenkundige modellen van het CIE. Deze modellen functioneren als economisch toetsingskader voor de scriptie. Hoewel de omzetbelasting en bijhorende juridische en fiscale facetten een kernaspect vormen van dit onderzoek en zelfs in mijn optiek de potentiële oplossing bevatten, zal ik in beginsel niet een wetsvergelijkend of rechtsvergelijkend onderzoek uitvoeren.

## 1.5 Opzet van de scriptie

Na een inleiding waarin ik mijn motivering voor het onderwerp toelichtte en de algemene situatie van de huidige stand van zaken schetste, zal ik mijn tweede hoofdstuk toewijden aan de oorsprong van het Ex'Tax project. Ook zal ik bevindingen van eerdere onderzoeken toelichten die dit project tot haar huidige versie hebben gemaakt. Ten slotte tracht ik in dit hoofdstuk de mondiale problemen uiteen te zetten welke een belangrijke fundering vormen voor de motivatie van Ex'Tax een belastingshift teweeg te brengen.

In het derde hoofdstuk bouw ik verder op de Ex'Tax gedachte en ga ik in op de benodigde veranderingen om de doelen van de duurzame economie te behalen. In dit hoofdstuk vervolg ik met het gedachtegoed van de onttrokken waarde. Externe effecten komen aanbod, alsmede overheidsingrijpen en marktfalen volgens Pigou en Coase. Aan de hand van hun bevindingen leg ik verbanden met de door het Ex'Tax voorgestelde methode schadelijke milieueffecten te betrekken in de economie en zo een duurzamere economie tot stand te brengen.

Een scriptieonderzoek naar een mogelijke systeemverandering binnen de omzetbelasting heeft als basis een uiteenzetting van de huidige verbruiks- en consumptiebelasting. Ik zal in het vierde hoofdstuk de totstandkoming van deze wet onderzoeken en wat in eerste instantie de basisgedachte was achter de invoering van deze specifieke verbruiksbelasting. Vervolgens wil ik de relevante wetsmethodiek voor dit onderwerp uiteenzetten. Meer concreet zal ik ingaan op de het rechtskarakter, de wijze van heffing en neutraliteit alsmede de gedachte achter de verschillende tarieven en vrijstellingen.

Het vijfde hoofdstuk wil ik gebruiken om te onderzoeken in hoeverre de Btw-richtlijn verenigd kan worden met doelstellingen van een belasting over de onttrokken waarde, en wat aangepast kan worden om te verduurzamen en tegelijkertijd economische groei te waarborgen. Kunnen verschillende tarieven het gewenste effect situeren, of zijn andere oplossingen nodig? Het CIE heeft een onderzoek gepubliceerd naar de economische impact van de belastingtransitie die ik onderzoek: een verlaging van de arbeidslasten en een verhoging van de consumptielasten. Dit onderzoek zal ik gebruiken als economisch toetsingskader voor Nederland. In ditzelfde hoofdstuk probeer ik inzicht te verschaffen in de barrières die een belastingtransitie bemoeilijken.

In het zesde hoofdstuk zal ik mijn onderzoeksvraag zo goed mogelijk beantwoorden en mijn bevindingen samenvatten aan de hand van de deelvragen.

## 1.6 Afbakening

Omdat mijn onderzoek een breed spectrum aan onderwerpen afgaat, zal ik niet op elk onderwerp de diepte in kunnen (gaan). Ik probeer mij te focussen op het globale beleid, en niet op de technische fiscale regelgeving. Hoewel verschillende wetsbepalingen de revue zullen passeren, zal ik niet uitgebreid de bepalingen afgaan en de juridische kaders per wet uiteenzetten. Voorts focus ik mij op het beleid omtrent de btw vanuit de EU, en in bepaalde hoofdstukken ligt de focus op de Nederlandse invulling van de Btw-richtlijn. Andere belastingen laat ik ongemoeid. Enerzijds gezien de omvang van dit onderzoek anderzijds omdat juist de omzetbelasting de verbruiksbelasting is en daarom een interessante positie heeft om een belasting op onttrokken waarde mee te realiseren.

Ondanks dat het onderwerp een mondiaal probleem betreft, moet ik mijn scriptie beperken tot de Europese regelgeving. Ook de handelsbelangen en economische impact op de wereldeconomie door invoering van de belastingtransitie treedt buiten mijn onderzoeksveld en laat ik ongemoeid. Hoewel het interessant is te onderzoeken in hoeverre de mogelijke Europese transitie de wereldeconomie beïnvloedt, laat ik dat over aan toekomstige onderzoeken.

# Hoofdstuk 2 – Oorsprong van Ex'Tax

## 2.1 Inleiding

Voor een onderzoek naar een belasting op de onttrokken waarde dient in eerste instantie te worden begrepen waar het concept van de 'onttrokken waarde' vandaan komt. In dit hoofdstuk verschaft ik de achtergrondinformatie die nodig is om te begrijpen hoe het Ex'Tax project in elkaar steekt en hoe de onttrokken waarde daarbij een rol speelt. Ik vang dit hoofdstuk aan met de grondlegger van het Ex'Tax project: ondernemer Eckhart Wintzen. Ik zal zijn relevante overtuigingen, welke de basis vormen van het Ex'Tax project, uiteenzetten. Vervolgens zal ik de twee drijfveren achter de Ex'Tax gedachte, werkloosheid en schaarste van grondstoffen, toelichten. Ik sluit af met een deelconclusie. Om dit onderzoek overzichtelijk te houden werk ik met deelvragen. De deelvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is de volgende:

*“Hoe is het Ex'Tax project tot stand gekomen en wat is hierbij de rol van de onttrokken waarde?”*

## 2.2 Opmaat naar een Ex'Tax project

### 2.1.1 Grondlegger

Ter beantwoording van de deelvraag zal ik beginnen met de totstandkoming van het Ex'Tax project. Om dit te begrijpen sta ik stil bij de ondernemer Eckhart Wintzen (1939-2008) en zijn visie op belastingen en de functie van deze belastingen. Het gedachtegoed van Wintzen vormt de opmaat voor het Ex'Tax project, en vice versa kan het Ex'Tax project in haar huidige vorm gezien worden als de erfenis van Wintzen. Als actief en succesvol ondernemer was hij zich bewust van de hoge lasten op arbeid in onze samenleving. Dit wordt onder andere veroorzaakt door hoge belastingen en sociale bijdrages aan de verzorgingsstaat. Daarentegen constateerde Wintzen een lage belasting op natuurlijke grondstoffen. Arbeid wordt door hoge bijkomende lasten relatief duurder ten opzichte van onbelaste grondstoffen. Het logische gevolg is dat concurrerende ondernemers die lage kosten nastreven graag zullen bezuinigen op het aantal werknemers, ook als daar meer natuurlijke hulpbronnen, machines en energie voor nodig zijn.<sup>22</sup> Wintzen was van mening dat dit niet de juiste gang van zaken is. Ik onderschrijf deze mening.

In de jaren '90 transformeerde Wintzen zijn IT-bedrijf welke hij in 1976 had overgenomen, BSO/Origin, tot een goed draaiende en groeiende multinational. Het bedrijf bestond in de hoogtij dagen

---

<sup>22</sup> ILO (International Labour Organization) (2012), *Working towards Sustainable Development. Opportunities for Decent Work and Social Inclusion in a Green Economy*.

uit meer dan 10.000 werknemers en was actief in meer dan 20 landen.<sup>23</sup> Wintzen wilde graag een groot bedrijf, maar niet de kenmerkende en bijhorende nadelen van zo een grote onderneming.

*"Het collectief en persoonlijk verantwoordelijkheidsgevoel wordt systematisch om zeep geholpen door mechanistische verkokerde organisatie- en managementstructuren."*<sup>24</sup>

Kenmerkend voor zijn bedrijf was de methode van management welke hij zelf de 'cel filosofie' noemde, om onder de verkokering van organisatie- en managementstructuren uit te komen.<sup>25</sup> Dit houdt in dat werknemers in relatief kleine, zelf opererende groepen (cellen) werken. Dit managementconcept was gebaseerd op ontwikkeling en groei en bij een bepaalde omvang begon de celdeling. Wanneer de 'cel' boven de 50 medewerkers uitgroeide, kwam de celdeling in zicht. In de cel werd een nieuwe directeur aangesteld en zo kon deze ene cel bestaand uit 50 werknemers opgedeeld worden in twee kleinere cellen die zelfstandig verder konden werken.

Wintzen was overtuigd van deze werkmethode omdat veel verantwoordelijkheid toekomt aan de werknemers. De cellen organiseren hun bedrijfsvoering zelf en diende volledig autonoom te werk te gaan zonder bijstand van de moederorganisatie of de holding. Verantwoordelijkheid was voor Wintzen dus van groot belang. Zowel voor de werknemers als voor de onderneming zelf. Verantwoordelijk ondernemen beschreef Wintzen in zijn paper: "Re-engineering the planet" waar ik in de volgende paragraaf dieper op in ga. Het verantwoordelijkheidsgevoel van Wintzen bleek tevens uit de jaarverslagen van zijn onderneming BSO/Origin. Naast een uitgebreide financiële toelichting, welke soms in kindertaal werd gepubliceerd en waarvoor zelfs een literatuurprijs is ontvangen, publiceerde BSO/Origin ook milieureportages.<sup>26</sup>

### 2.3 Re-engineering the planet

Wintzen omschreef in dit paper de oplossing voor twee mondiale problemen. Het eerste probleem betreft mondiale werkloosheid. Het tweede betreft de uitputting van grondstoffen. Volgens Wintzen zijn Westerse fiscale systemen de oorzaak van beide.<sup>27</sup> Onze geschiedenis en cultuur heeft belastingsystemen voortgebracht die voor het leeuwendeel bestaan uit arbeid gerelateerde overheidsopbrengsten.<sup>28</sup> Het gebruik van rauwe grondstoffen daarentegen is nauwelijks of helemaal

---

<sup>23</sup> Eckhart Wintzen, *Eckhart's Notes*, 4<sup>e</sup> druk 2008, p. 121. Over grote ondernemingen. Verder volgt dit ook uit de jaarverslagen van BSO/Origin, jaargangen 1993 / 1996.

<sup>24</sup> Eckhart Wintzen, *Eckhart's Notes*, 4<sup>e</sup> druk 2008, p. 121. Over grote ondernemingen.

<sup>25</sup> Eckhart Wintzen, *Eckhart's Notes*, 4<sup>e</sup> druk 2008, p. 31. In het Nederlands wordt hier vaak naar gerefereerd als de celfilosofie.

<sup>26</sup> Huizing, A., & Dekker, H. C. (1992). Helping to pull our planet out of the red: An environmental report of BSO/Origin. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 449-458.

<sup>27</sup> Wintzen, Eckart (1994), *Re-engineering the Planet*. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy.

<sup>28</sup> Zo blijkt uit het CBS dat Loon- en inkomstenbelastingen de grootste bron van inkomen zijn voor Nederland. <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/diversen/2020/overheidsfinancien-2019?onepage=true>.

niet belast en regelmatig zelfs gesubsidieerd.<sup>29</sup> Hoe meer arbeid een ondernemer inzet, hoe meer belasting deze ondernemer betaalt. Bedrijven zijn daarom geneigd hun operationele activiteiten zo in te richten dat een minimum aan personeel wordt ingezet, ook al betekent dat een toename van energie en grondstoffen.

De geschiedenis leert hoe deze verhouding in het belastingsysteem tot stand is gekomen. Eeuwenlang is de menselijke consumptie marginaal geweest ten opzichte van de beschikbare natuurlijke grondstoffen. Belasting op menselijke activiteit bracht meer en op constantere basis geld op voor de autoriteiten dan belasting op het gebruik van consumptiegoederen. Toen door onder andere bevolkingsgroei en technologische vooruitgang onze consumptie exponentieel toenam, werd deze arbeidsbelasting relatief minder effectief.<sup>30</sup> Het is echter pas sinds afgelopen decennia dat men zich realiseert wat de consequenties zijn van de sterk toegenomen consumptie. Omdat het huidige fiscale systeem arbeid aanzienlijk zwaarder belast in vergelijking met consumptie en dus volgens Wintzen de oorzaak van de twee kernproblemen is, lijkt de oplossing uit de fiscaliteit te moeten volgen. In de korte paper wordt het Ex'Tax gedachtegoed voor het eerst op papier gezet en is als volgt samen te vatten: het huidige belastingsysteem wijzigen door een heffing in te voeren op het gebruik van grondstoffen en vervuiling en tegelijkertijd lasten op arbeid te verlichten. Met andere woorden:

*“Tax more what we want less of, and tax less what we want more.”<sup>31</sup>*

Met het voorstel van Wintzen zullen bedrijven in theorie hun operationele activiteiten aanpassen door minder of duurzamere materialen te produceren en te gebruiken. Tevens zullen ondernemingen focussen op software en service. Toegenomen werkgelegenheid wordt een direct neveneffect van deze belastingtransitie, net als een op diensten gerichte economie waar ondernemingen zich onderscheiden door de mate van toegevoegde waarde die zij weten mee te geven aan de producten of diensten. Een belasting op onttrokken waarde leidt daardoor tot een hogere toegevoegde waarde. Een ander aspect dat Wintzen aansnijdt, ziet op het feit dat ons bezit grotendeels terug de aarde in ‘gedumpt’ wordt in de vorm van afval. Dit heeft tot gevolg dat grondstoffen minderwaardig worden na gebruik. Zolang men niet in staat is deze neerwaartse spiraal (grondstoffen delven, degraderen bij dump en vervolgens nieuwe grondstoffen delven) te doorbreken, blijft het risico bestaan (en wordt zelfs met de tijd groter) dat de natuurlijke grondstofreserves op raken.<sup>32</sup> Deze zijn immers niet eindeloos. Paragraaf 2.4.2 gaat hier nader op in.

---

<sup>29</sup> Shirai, T. and Adam, Z. (2017), ‘*Commentary: Fossil-fuel Consumption Subsidies are Down, but not Out*’, 20.

<sup>30</sup> Martin, C. J. (2015). Labour market coordination and the evolution of tax regimes. *Socio-Economic Review*, 13(1), 33-54.

<sup>31</sup> Wintzen, Eckart (1994), *Re-engineering the Planet*. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy.

<sup>32</sup> OESO (2018s), Global Material Resources Outlook to 2060; *Economic drivers and environmental consequences*; Highlights <<http://www.OESO.org/environment/waste/highlights-global-material-resources-outlook-to-2060.pdf>>, accessed 6 November 2018.

Om een collectief duurzaam gebruik van natuurlijke grondstoffen te waarborgen, zal de economie moeten draaien op de ‘rente’ afkomstig van de planeet, en niet happen uit het kapitaal moeten nemen.<sup>33</sup> De metafoor van de lening verschaft ook toelichting op een belangrijke tekortkoming in de moderne economie. Een bedrijf run je niet zonder fatsoenlijke boekhouding. Zo zal ook het gebruik van natuurlijke grondstoffen niet goed gerund kunnen worden zonder een vorm van ‘ecologisch boekhouden’. Wintzen stelt dan ook dat juist de combinatie van ecologisch boekhouden en gedegen belastingsystemen de sleutel is tot nieuwe marktmechanismes die garant staan tot duurzame groei en economische activiteit, zonder de grondstofvoorraden van de planeet onherstelbaar uit te putten.

### 2.3.1 Ecologisch boekhouden en “de onttrokken waarde”

Uit de paper volgt een drie-stappen plan om de transitie van arbeidsbelastingen naar grondstofbelastingen te realiseren. Zoals benoemd in het voorgaande is het ecologisch boekhouden een belangrijke eerste stap. Wintzen beschrijft het ecologisch boekhouden als *concept van de onttrokken waarde*.

De onttrokken waarde representeert de impact van een product op het ecosysteem gedurende de levensduur. Deze last dient uitgedrukt te worden in de vorm van financiële waardes gebaseerd op ofwel de opofferingskosten van een duurzaam alternatief ofwel de theoretische kostprijs van de milieu gerelateerde schade die voortkomt uit het product.<sup>34</sup> Voor dit onderzoek sluit ik aan bij de theoretische kostprijs die voortkomt uit het product. Om het ecologische boekhouden praktisch werkbaar te maken en hier effect mee te situeren, moeten de boekhoudsystemen de onttrokken waarde weten om te zetten naar monetaire waardes. Financiële prikkels blijken immers in de regel een zeer efficiënte methode om het bedrijfsleven te bekoren. Een systeem waarbij deze contanten meegenomen worden bij de besluitvorming binnen economische markten, zal blootleggen hoe groot de impact van onze keuzes zijn.

Naast BSO/Origin<sup>35</sup>, het bedrijf van Wintzen, hebben recent meer bedrijven gepoogd hun ecologische voetafdruk in geld uit te drukken. In 2011 bijvoorbeeld heeft PUMA tezamen met advieskantoren PWC en Trucost gecalculeerd wat de ‘werkelijke’ kosten van PUMA ten opzichte van de planeet waren. Het jaarverslag over 2010 verkondigde dat de werkelijke impact van PUMA op de planeet (dus inclusief milieuschade) gewaardeerd zou moeten worden op 145 miljoen euro.<sup>36</sup> Omdat milieu gerelateerde effecten in de regel worden uitgedrukt in termen van tonnen CO2 of bijvoorbeeld kubieke meter water,

---

<sup>33</sup> Wintzen, Eckart (1994), *Re-engineering the Planet*. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy.

<sup>34</sup> Wintzen, Eckart (1994), *Re-engineering the Planet*. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy.

<sup>35</sup> Huizing, A., & Dekker, H. C. (1992). Helping to pull our planet out of the red: An environmental report of BSO/Origin. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 449-458.

<sup>36</sup> PUMA (2011), PUMA: Environmental Profit and Loss Account.



was de publicatie van een monetaire ecologische voetafdruk opmerkelijk en revolutionair te noemen. PUMA lijkt daarmee het gedachtegoed van Wintzen en te eerbiedigen.

### 2.3.2 Belasting over de onttrokken waarde

Met slechts het bijhouden van de onttrokken waarde zijn businessmodellen nog niet in lijn met de belangen van de planeet. Na implementatie van de eerste stap, het ecologisch boekhouden, wat voortvloeit uit het vaststellen en registreren van de onttrokken waarde, dient stap twee te zijn het invoeren van een belasting over de onttrokken waarde (vanaf hier: “**BOW**”).

Wintzen stelt voor gelijktijdig met de invoering van ecologisch boekhouden een 5% belasting te heffen over de onttrokken waarde. Na een initiële introductieperiode dient deze heffing opgeschaald te worden met een nader te bepalen percentage per jaar, om op de lange termijn uit te komen op een 100% BOW. Na die dertig jaar hebben bedrijven en sectoren de tijd gehad te anticiperen op de veranderingen en hun strategieën aan te passen. Hierdoor zou de invoering van de BOW zo pijnloos mogelijk gaan. Anticipatie is immers ruimschoots mogelijk. Het bereiken van de 100 procent opname van milieueffecten in de bedrijfsvoering aan het einde van de dertig jaar resulteert in een economie waarin de belangen van het bedrijfsleven overeenstemmen met de belangen van de planeet.<sup>37</sup> Ik zal in Hoofdstuk 3 ingaan op de vormgeving van een belasting op de onttrokken waarde.

De derde stap in Wintzens’ proces lijkt het meest eenvoudig, doch ook van groot belang. Deze betreft het gebruiken van de opbrengsten gegenereerd met de BOW om de aan het milieu berokkende schade te herstellen. Dit stappenplan voltooien is mijns inziens dichter bij dan misschien doet voorkomen. Het doel van bedrijven is immers continuïteit, economische groei en voortvarendheid te waarborgen voor zowel de werknemers als de klanten. Aangezien iedereen aandeelhouder is van planeet aarde, is het dan niet redelijk te stellen dat business moet bijdragen aan de duurzaamheid en toekomstige welvaart? Door met de onttrokken waarde ook milieueffecten te waarderen wordt business in lijn met de planeet gebracht. Hoewel dit idealistisch klinkt, leidt een economische visie tot de conclusie de planeet draaiende te houden. Het aanpassen van de businessmodellen is daarom van belang.<sup>38</sup> In Hoofdstuk 3 ga ik nader in op aspecten van ecologisch boekhouden.

### 2.3.3 Kanttekeningen bij de onttrokken waarde

Ik wil bij het concept van de onttrokken waarde alvast kanttekeningen maken bij twee punten. Het eerste punt betreft de definitie (of berekening) van de ‘onttrokken waarde’. Met andere woorden: welke natuurlijke grondstoffen zijn het meest vervuilend? Is het ivoor afkomstig van de bedreigde Afrikaanse

---

<sup>37</sup> Wintzen, Eckart (1994), *Re-engineering the Planet. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy*.

<sup>38</sup> Wintzen, Eckart (1994), *Re-engineering the Planet. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy*.

olifant vergelijkbaar met olie onttrokken uit de aarde van het Midden-Oosten? Hoe zit dat met olie uit het Poolgebied? Beide producten hebben immers hun eigen gevolgen voor het milieu en het ecosysteem. Het is goed voor te stellen dat de definitie van de onttrokken waarde per cultuur of land verschilt. Om deze discussie te voorkomen is van belang dat de onttrokken waarde slechts wordt vastgesteld op basis van wetenschap en feiten. Het principe van goed koopmansgebruik, of het misschien wel ruimere Engelse ‘sound business practice’ kan meespelen bij het in kaart brengen van milieuschade of milieukosten en daarmee onttrokken waardes. In Hoofdstuk 3 ga ik in op het effect van een prijsverhogende component op het economisch marktevenwicht en methodes tot vaststelling van deze onttrokken waarde. Ik ga niet in op de exacte hoogte van die prijsverhogende component. Het probleem van de subjectieve waardering van schade aan het ecosysteem laat ik voorlopig achterwege.

Het tweede punt betreft de introductie van de heffing. Het is goed denkbaar dat internationale concurrentie op belastingbeleid ook bij een belasting op de onttrokken waarde kan plaatsvinden. De zogenaamde “race-to-the-bottom” bij de vennootschapsbelasting is hier een goed voorbeeld van.<sup>39</sup> Met de race-to-the-bottom refereer ik naar het gedrag van landen waar op het internationale speelveld tussen landen geconcentreerd wordt met de vormgeving van nationale vennootschapsbelastingen. Een lager tarief op de vennootschapsbelasting betekent voor bedrijven in de regel minder kosten en voor landen een gunstiger vestigingsklimaat. Landen trekken deze bedrijven graag naar zich toe voor de vele voordelen die de bedrijven meebrengen, zoals werkgelegenheid en het betalen van belasting op andere vlakken (accijnzen, loonheffingen van de werknemers). Coöperatie en consensus tussen landen lijkt bij voorbaat al een vereiste voor een invoering van een heffing op de onttrokken waarde. Ik kom ook hier in hoofdstuk 5.6.1 op terug.

## 2.4 Het Ex’Tax project

Na de toelichting op de achtergrond van de BOW, en waar deze belasting op ziet, vervolg ik met twee concrete problemen die de noodzaak van deze belasting concretiseren.

Na de verkoop van BSO/Origin in 1996 besloot Wintzen zijn vermogen te investeren in projecten die hem aan het hart gingen. Hij richtte Ex’Tent Green Venture Capital op. Dit was een fonds met als doel de vrijmarkteconomie te stimuleren tot welvaart veroorzaakt door diensten en digitale producten in plaats van materialistische consumptiegoederen. Voorbeelden van bedrijven en organisaties die tot stand zijn gekomen dankzij investeringen van het Ex’Tent Green Venture Capital fonds zijn Ben & Jerry’s<sup>40</sup>, Greenwheels<sup>41</sup> en het Ex’Pression college voor digitale kunsten.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Uitgebreide toelichting: Staatssecretaris van Financien; Verlaging VPB-tarief geen ‘race to the bottom’; Juni 2018, [https://www.navigators.nl/document/idcca8db655b2b4c43b542f84035b204c8?ctx=WKNL\\_CSL\\_176](https://www.navigators.nl/document/idcca8db655b2b4c43b542f84035b204c8?ctx=WKNL_CSL_176).

<sup>40</sup> Het bekende ijsmerk.

<sup>41</sup> Het deelplatform voor korte termijn elektrische autohuur en verhuur.

<sup>42</sup> [https://ex-tax.com/#Eckart\\_Wintzen](https://ex-tax.com/#Eckart_Wintzen)

Na het overlijden van Wintzen investeerde het Ex'Tent fonds in de studie en ontwikkeling van het Ex'Tax project. Het Ex'Tax project beoogde de weg die Wintzen in was geslagen voort te zetten. Het Ex'Tax project van tegenwoordig treedt naar voren onder de slogan: *"Tax as a force for good"*. Het principe dat duurzame ontwikkeling mogelijk is zolang ook het milieu en de impact op de planeet volgens de juiste zakelijke beginselen worden geleid wordt tot op de dag van vandaag onderzocht en verspreid. Voor de volledigheid de kern van Wintzen's ideeën in zijn eigen woorden:

*"Sustainable development is possible, but only if we begin managing the environment according to sound business principles. The goal of every company is to ensure its continuation and economic growth for the benefit of its employees and its shareholders. Is it not time then for us all, as equal shareholders in Earth Inc., to guarantee the sustainability of our own future prosperity? We must do this neither out of pie-in-the-sky idealism nor vague messianic ambitions, but out of pure economic necessity, a source of inspiration that has been the mother of so many fruitful inventions in the past."*<sup>43</sup>

Ik vervolg het hoofdstuk met de bevindingen van de eerste twee grote Ex'Tax onderzoeken. Hieruit vloeit een brede basis waar Ex'Tax vandaag de dag op voortborduurde. In samenwerking met de grote vier financiële dienstverleners (KPMG, EY, PWC en Deloitte) is een studie gepubliceerd voor Nederland (2014) en voor Europa (2016) omtrent toekomstige uitdagingen van grondstofuitputting, klimaatverandering en hoe belastingbeleid kan bijdragen aan de oplossing. De bevindingen en opvattingen van deze studies vormen de basis voor het recent gepubliceerde Deltaplan Belastingen voor een Circulaire Economie (januari 2021). Het Ex'Tax project kwam tot stand door enerzijds werkloosheid en anderzijds schaarste van grondstoffen.

## 2.4.1 Mondiale uitdagingen

De Europese Unie (vanaf hier: **EU**) is de grootste economie ter wereld maar ook de grootste importeur van grondstoffen en energie.<sup>44</sup> Dit maakt dat Europa kwetsbaar is voor bedreigingen omtrent grondstof tekorten. Zowel het Deltaplan Nederland als het Deltaplan Europa adresseren deze kwetsbaarheid en onderscheiden specifiek twee uitdagingen, werkloosheid en uitputting van natuurlijke bronnen. In de volgende twee paragrafen ga ik in op de kern en urgentie van beiden.

### 2.4.1.1 Werkloosheid en onderbenutting van menselijk kapitaal

Voor zowel het Deltaplan Nederland uit 2014 als het Deltaplan 2016 voor Europa is werkloosheid een belangrijk onderwerp. Het is zelfs een van de twee drijfveren achter de voorgestelde invoering van de

---

<sup>43</sup> Wintzen, Eckart (1994), Re-engineering the Planet. Three Steps to a Sustainable Free Market Economy.

<sup>44</sup> SERI (2012) *Green economies around the world? Implications of resource use for development and the environment.*

BOW. Werkloosheid is sinds de kredietcrisis van 2008 tevens een belangrijk punt op de Europese agenda geworden. Toen in 2008 de kredietbubbel barstte, verloren meer dan 10 miljoen Europeanen hun baan.<sup>45</sup> Tussen 2008 en 2014 verdubbelde het aantal lange termijn werkloze Europeanen tot 12,4 miljoen mensen.<sup>46</sup> In Europa waren in 2015 27,6 miljoen mensen werkloos, waarvan 5 miljoen jongeren.<sup>47</sup> Met een strategisch plan voor inclusieve groei trachtte de EU de werkloosheid op de lange termijn terug te dringen.<sup>48</sup> Werkloosheid weerhoudt men ervan optimaal deel te nemen aan de samenleving en hun capaciteit tot uiting te laten komen. Een economische blik leert dat werkloosheid leidt tot onderbezetting van menselijk kapitaal. Met name werkloosheid onder jongeren is kostbare kapitaalverspilling. Het is belangrijk hierbij op te merken dat werkloosheidsstatistieken niet nauwkeurig zijn wat betreft het (onder)benutten van menselijk kapitaal. Meerdere vormen van werkloosheid zijn niet vertegenwoordigd in de werkloosheidscijfers.

Uit de database van de International Labour Organisation (vanaf hier: “**ILO**”) omtrent werkloosheid blijkt dat mensen die niet actief zoeken naar werk worden uitgesloten van de werkloosheidscijfers. Een toevoeging op de Europese werkloosheidscijfers is dat ook nog eens 9,3 miljoen mensen in 2013 beschikbaar waren voor werk, maar niet ‘zoekend’ waren.<sup>49</sup> Deze groep is niet meegenomen in de werkloosheidscijfers. Dan bestaat ook nog de groep die minder werkt dan gewenst. Gedacht kan worden aan parttimers die meer werk zouden willen maar dat niet krijgen of kunnen vinden. Dit betreft volgens de Eurostat cijfers uit 2016 nog eens 10 miljoen Europeanen.<sup>50</sup> Uit deze cijfers blijkt dat Europa stappen heeft te zetten wat betreft het bereiken van de doelen van de in 2010 gepubliceerde strategie voor inclusieve en duurzame groei van de Europese economie.<sup>51</sup>

Een bijkomende uitdaging omtrent werkloosheid is de vergrijzende bevolking. Naar schatting van de EC is in 2025 ongeveer 20% van de bevolking 65 of ouder.<sup>52</sup> Toenemende vergrijzing heeft tot gevolg dat een kleinere groep werkenden een grotere groep ouderen van gezondheidszorg en financiële ondersteuning moet voorzien. Dit drijft de reeds hoge kosten van arbeid nog verder op. Omdat in 2016 13% van de bevolking ouder dan 65 in de OESO-landen<sup>53</sup> in relatieve armoede leeft, zullen ouderen het zich in toenemende mate niet kunnen veroorloven niet te werken.<sup>54</sup> Het creëren van banen voor ouderen zou kunnen bijdragen aan de oplossing voor dit probleem.

---

<sup>45</sup> ILO (April 8, 2013) *Ten million more unemployed in Europe than in 2008.*

<sup>46</sup> ILO (April 8, 2013), *Ten million more unemployed in Europe than in 2008.*

<sup>47</sup> Eurostat (August 2016) Unemployment statistics.

<sup>48</sup> European Commission (2010), *Europe 2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth.*

<sup>49</sup> Eurostat (July 14, 2016), Supplementary indicators to unemployment - annual data.

<sup>50</sup> Eurostat (July 14, 2016), Supplementary indicators to unemployment - annual data.

<sup>51</sup> European Commission (2010), *Europe 2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth.*

<sup>52</sup> European Commission (July, 2019), *Ageing, Policy.*

<sup>53</sup> Betreft de 37 deelnemende landen aan de Organization for Economic Cooperation and Development (“OESO”)

<sup>54</sup> OESO (2016), *Pensions at a Glance 2015: OESO and G20 indicators.*

Uit Europa's strategie voor een duurzame en inclusieve groei blijkt juist optimale werkgelegenheid en bezetting een belangrijk doel is.<sup>55</sup> In tegenstelling tot deze doelstelling blijkt, uit data van de OESO, dat nagenoeg alle 37 OESO-landen (26 daarvan zijn lid van de EU) over de afgelopen 20 jaar een jaarlijkse groei in het Bruto Binnenlands Product ("BBP") hebben gerealiseerd, echter zonder evenredige groei in werkgelegenheid. Deze trend is met name waarneembaar vanaf het jaar 2000.<sup>56</sup> Innovaties veroorzaken sinds 2000 een afname van het beschikbare 'lopende band' werk. Met name door de toename van kunstmatige intelligentie, digitale oplossingen en andere mark ontwrichtende veranderingen wordt deze afname verwacht door te zetten.<sup>57</sup> Gevolg hiervan is dat men een afname van werkgelegenheid verwacht, met name in branches met een groot aandeel vrouwen, zoals administratie en kantoorwerk.<sup>58</sup> Toch bleek juist dit lopende band werk, met name voor vrouwen, belangrijk voor hun inkomen en levenskwaliteit.<sup>59</sup> Vrouwen waren al ondervertegenwoordigd op de arbeidsmarkt en een daling van werkgelegenheid kan de inclusieve groei van de economie doen stagneren. Onderzoek wijst echter uit dat met het juiste beleid grote winsten te behalen zijn op de participatie van vrouwen in de arbeidsmarkt.<sup>60</sup> Ook de EU stelde dat de toename van de technologische ontwikkelingen zal resulteren in een afname van fysiek werk dat tot op heden door mensen werd verricht maar mogelijk gedigitaliseerd kan worden.

Deze ontwikkeling brengt voor dit onderzoek twee belangrijke effecten teweeg. Het eerste effect is dat een mogelijke afname van fysiek werk de belastingbasis van inkomstenbelastingen uitholt. Reeds zijn zelfs draft rapporten gepresenteerd waarin elektrische 'robots' die vrij letterlijk menselijke functies overnemen als 'werknemer' gezien moeten worden om hier wel de loonheffingen over te kunnen binnenhalen.<sup>61</sup> Het tweede effect is dat de toekomstige werkgelegenheid onder de loep genomen dient te worden om het menselijk kapitaal ook in Europa te blijven benutten. Zo mogelijk met een belastingverlaging op arbeid. Wanneer de economie draait op het succes van bedrijfseigenaren, zonder dat het bedrijfssucces gedeeld wordt met de Europese beroepsbevolking creëert dat maatschappelijke dilemma's en ongelijkheid. Uit onderzoek blijkt dat inkomensongelijkheid toeneemt wanneer bedrijfswinsten niet worden uitgekeerd in de vorm van hogere lonen voor de werknemers en slechts in de vorm van winst uitgekeerd worden.<sup>62</sup> Hier komt bij dat uit onderzoek volgt dat toenemende

---

<sup>55</sup> European Commission (2010), Europe 2020. *A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*.

<sup>56</sup> WEF, (2020). The Future of Jobs Report 2020. World Economic Forum, Geneva, Switzerland, p. 34.

<sup>57</sup> WEF, (2020), The Future of Jobs. Employment, Skills and Workforce Strategy for the Fourth Industrial Revolution, p.39.

<sup>58</sup> Hoewel het interessant is de gender gap te onderzoeken met het oog op werkgelegenheid en belastingbeleid, laat ik dit verder onbesproken in dit onderzoek.

<sup>59</sup> OESO (2015), Securing livelihoods for all: foresight for action.

<sup>60</sup> Cipollone, A., Patacchini, E., & Vallanti, G. (2014). Female labour market participation in Europe: novel evidence on trends and shaping factors. *IZA Journal of European Labor Studies*, 3(1), 1-40.

<sup>61</sup> European Parliament Committee on Legal Affairs (May 31, 2016), Draft report with recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics (2015/2103(INL))

<sup>62</sup> Lin, K. H., & Tomaskovic-Devey, D. (2013). Financialization and US income inequality, 1970–2008. *American Journal of Sociology*, 118(5), 1284-1329.

globalisering, een duidelijke trend van de afgelopen decennia, bijdraagt een inkomensongelijkheid<sup>63</sup> en minder werkgelegenheid voor de lagere beroepsbevolking. Ontwikkelde economieën, waar het grootste deel van de EU toch onder geschaard kan worden, zijn in de regel kapitaalintensief en overvloedig aan hoger opgeleiden. Handel is in theorie daarom het voordeligst voor de hoger opgeleide, en schadelijk voor de lager opgeleiden. In ontwikkelingslanden is dit andersom. Ontwikkelingseconomieën zijn minder kapitaalintensief, maar meer arbeidsintensief. Hier brengt handel meer voordelen voor de lager opgeleiden. Een combinatie van hoge arbeidskosten in Europa en toegenomen globalisering creëert daarom een uitstroom aan werkgelegenheid voor de arbeidsbevolking, met name voor de lage inkomens.

Voorgaande is terug te koppelen naar de geschiedenis van belastingsystemen waaruit bleek dat lange tijd juist arbeid een constante betrouwbare inkomstenbron was. Wintzen gaf al aan dat met de toegenomen consumptie een verschuiving van het fiscaal zwaartepunt weg van arbeid richting consumptie een logische stap is. Nu ook blijkt dat met het oog op de toekomstige werkgelegenheid en digitalisering grote veranderingen aanstaande zijn omtrent de nieuwe vormen van werkgelegenheid en economische groei, geeft dit wederom een argument om lasten op arbeid te verlichten en stappen te nemen om Europese werkloosheid te bestrijden. Een lastenverlichting op arbeid kan een prikkel zijn om bedrijfseconomische problemen met arbeid (en niet met meer grondstoffen, machines en energie) op te lossen.

Ik wil nog een laatste noot plaatsen bij werkloosheid. Ook de vluchtelingenstroom brengt Europese uitdagingen. In 2016 zijn naar schatting 250.000 migranten vanaf de zee met name Italië en Griekenland binnengekomen om hun geluk in Europa te beproeven.<sup>64</sup> Vluchtelingen representeren een kwetsbare groep binnen de samenleving en met name op de arbeidsmarkt. Het duurt gemiddeld 20 jaar voor een vluchteling dezelfde baankansen heeft wanneer hij wordt vergeleken met een autochtoon.<sup>65</sup>

Samengevat hebben werkloosheid, onderbenutte deeltijdwerknemers, toenemende digitalisering, vergrijzing en zelfs de vluchtelingen crisis invloed op de werkgelegenheid en welvaart in Europa, zo volgt uit Deltaplan 2016. Werkloosheid brengt problemen mee voor economieën. Zowel fysieke als mentale gezondheidsproblemen<sup>66</sup>, sociale dilemma's<sup>67</sup> en armoede zijn voorbeelden van de gevolgen van werkloosheid. Het is daarom van groot belang economieën te ontwikkelen die zoveel mogelijk

---

<sup>63</sup> Stolper, W. F. and Samuelson, P. A. 1941. Protection and real wages, *Review of Economic Studies*, vol. 9, no. 1, 58–73

<sup>64</sup> IOM (July 12, 2016), *Mediterranean Migrant Arrivals in 2016*: 238,220. (Later nam dit aantal aanzienlijk af tot 36,221 in 2020)

<sup>65</sup> OESO, European Commission (2016), *How are refugees faring on the labour market in Europe? A first evaluation based on the 2014 EU Labour Force Survey ad hoc module Working Paper 1/2016*.

<sup>66</sup> Brouwers, E. P. (2020). Social stigma is an underestimated contributing factor to unemployment in people with mental illness or mental health issues: position paper and future directions. *BMC psychology*, 8, 1-7.

<sup>67</sup> European Commission (Jan 22, 2016), *How's Europe? Employment and social developments in 2015*.

mensen werk verschaffen en een zo groot mogelijke arbeidsmarkt en -participatie creëren. Dit is precies wat het Ex'Tax project tracht te doen met voorgestelde invoering van de BOW.

Met deze kennis kan een lastenverlichting op arbeid een belangrijke stap in de goede richting zijn. Een lastenverlichting op arbeid kan echter niet gerealiseerd worden zonder dat daar inkomsten tegenover staan. Zoals in paragraaf 2.3 behandeld, kan de BOW hier de inkomsten voor genereren. Voordat ik in detail verder ga over de concrete invoering van deze belasting, behandel ik in de volgende paragraaf de tweede drijfveer voor BOW.

#### 2.4.2 Schaarste op de wereldmarkt

Uit het artikel van Wintzen, maar ook uit beide Deltaplannen volgt dat de uitputting van natuurlijke hulpbronnen een lange termijn mokerslag voor de economie kan zijn. Omdat het gedachtegoed van het Ex'Tax project de schaarste tracht aan te pakken, is onderzoek gedaan naar de huidige stand van zaken omtrent deze uitputting.

##### 2.4.2.1 Schaarste omtrent de watervoorziening

Twee derde van de wereld (ruim 5 miljard mensen) leeft minstens een maand per jaar onder omstandigheden met extreme waterschaarste. Meer dan een half miljard mensen leven continue in gebieden waar droogte heerst en water spreekwoordelijk goud waard is.<sup>68</sup> Vanaf 2030 wordt zelfs verwacht dat twee derde van de wereldbevolking onder zogenaamde waterstress leeft. Dit kan grote effecten situeren op de economie. De Wereldbank heeft onderzocht dat bepaalde regio's hun groeipercentages kunnen zien dalen met 6% vanaf 2050 als direct gevolg van aan water gerelateerde schade.<sup>69</sup> Voorbeelden waar zulke schade kan optreden zijn de agrarische sector, gezondheid en bijvoorbeeld vastgoed door verzakkingen. Hoewel waterschaarste niet het eerste probleem is waar Europeanen zich zorgen om zouden maken, heeft de EC de situatie van de watervoorraden van Europa als 'zorgelijk' aangemerkt.<sup>70</sup>

Daarnaast is een groot aantal Europese ondernemingen afhankelijk van distributienetwerken welke op hun beurt afhankelijk zijn van gebieden met waterschaarste of waterstress. Waterschaarste heeft ook nu al grote invloed op distributienetwerken. In 2015 is onderzocht dat ruim de helft van bedrijven welke reageerden op investeerdersverzoeken om informatie blootgesteld zijn aan aanzienlijke waterrisico's,

---

<sup>68</sup> Mekonnen, Mesfin, Hoekstra, Arjen (2016), Four billion people facing severe water scarcity. *Science advances*.

<sup>69</sup> The World Bank (2016), High and Dry Climate Change, Water, and the Economy.

<sup>70</sup> European Commission (June 8, 2016), A Water Blueprint – taking stock, moving forward.

met een gerapporteerd risico van 2,3 miljard euro.<sup>71</sup> Bedrijven ervaren, nu en in de toekomst, barricades waardoor de potentiële groei niet waargemaakt kan worden door waterproblematiek.<sup>72</sup>

Naast waterschaarste kan ook een overvloed aan water grote schaden berokkenen aan de economie. Door overstromingen is tussen 2002 en 2013 in de EU alleen voor 150 miljard euro aan schade ontstaan.<sup>73</sup> Verwacht wordt dat dit toeneemt naarmate door de opwarming van de aarde ook extreme weertypes toenemen.

Uit het voorgaande blijkt dat het verkleinen van de afhankelijkheid van water van belang is voor lange termijn duurzame voortvarendheid. Het meenemen van watergebruik in de berekening van de onttrokken waarde kan bijdragen aan een efficiëntere omgang – en daarmee minder afhankelijkheid – van water.

#### *2.4.2.2 Schaarste van ruwe grondstoffen*

Naast waterschaarste ervaart Europa ook schaarste omtrent mijnbouw, en andere fossiele grondstoffen zoals kolen, metalen en mineralen. Meer dan 89% van alle gebruikte materialen in de EU zijn niet-hernieuwbaar, i.e. deze groeien niet terug na de onttrekking van de aarde. De afgelopen dertig jaar is de mondiale jaarlijkse onttrekking van de aarde van materialen met 80% gestegen.<sup>74</sup> Tevens neemt de vraag wereldwijd naar deze grondstoffen toe door bevolkingsgroei en toenemende consumptie per persoon. Ondanks de significant stijgende verkennings- en onderzoekskosten is sinds de jaren '90 een duidelijk neerwaartse trend waarneembaar in de ontdekking van nieuwe bronnen. In het verleden brachten technologische ontwikkelingen nieuwe methoden aan het licht waarmee de groeiende vraag naar grondstoffen kon worden bijgebeend. Technologische ontwikkelingen blijven echter overwinningen afgelopen jaren uit. Internationale problematiek omtrent grondstoffen lijkt slechts een kwestie van tijd.

In 2014 was iets meer dan de helft van de in Europa gebruikte energie geïmporteerd. In 2018 steeg dit naar ruim 60%. De hoogste importafhankelijkheid is van olie (89%) en gas (67%).<sup>75</sup> De rekening die Europa hiervoor betaalt bedraagt op jaarbasis in 2016 bijvoorbeeld 335 miljard euro.<sup>76</sup> Dat benadert een miljard euro per dag voor olie en gas. Europa is echter compleet afhankelijk van de prijs van olie en gas

---

<sup>71</sup> 405 Bedrijven reageerden op de informatie vraag die aan 617 managers is gesteld. Samen waren deze 405 bedrijven goed voor het managen van 63 triljoen US-dollars aan bezittingen.

<sup>72</sup> CDP (2015), Accelerating action CDP Global Water Report 2015.

<sup>73</sup> RPA/HKV (2014), Study on Economic and Social Benefits of Environmental Protection and Resource Efficiency Related to the European Semester.

<sup>74</sup> SERI (2012), Green economies around the world? Implications of resource use for development and the environment.

<sup>75</sup> Eurostat (data July 2016), *Energy production and imports*.

<sup>76</sup> Eurostat (April 1, 2016), *International trade of EU, the euro area and the Member States by SITC product group*.



op de wereldmarkt en heeft Europa zelf nauwelijks controle.<sup>77</sup> Deze afhankelijkheid creëert risico's omtrent de prijsvolatiliteit en aanvoer van olie en gas. Eenzelfde analyse kan gemaakt worden voor de Europese afhankelijkheid van metalen. Europa is volledig afhankelijk van bepaalde materialen, welke zijn opgenomen in een lijst met 35 zeer schaarse metalen.<sup>78</sup> Een aanvoer risico volgt vanzelfsprekend bij totale afhankelijkheid van import. Naast metalen en olie en gas is Europa ook sterk afhankelijk van mineralen voor de landbouw. Bijvoorbeeld fosfor wordt in grote hoeveelheden geïmporteerd om gebruikt te worden in kunstmest. Fosfor wordt echter maar in een handvol landen in de wereld aangetroffen. Dit brengt ook de nodige risico's mee. Samenvattend blijkt Europa vatbaar te zijn voor risico's omtrent de water en materialen voorziening. Tevens blijken de voorraden van de aarde de snelle bevolkingsgroei niet of nauwelijks bij te kunnen houden, waardoor zuinigheid essentieel is.

Naast schaarste en afhankelijkheid is tevens van groot belang dat veel van deze grondstoffen als fossiele brandstoffen worden gebruikt. De nadelige effecten van verbranding van deze brandstoffen blijven echter grotendeels onbeprijsd en onbelast. Omdat dit strijdig is met het belang van de planeet zou hier, om aan te sluiten bij Wintzen en Ex'Tax, een corrigerend effect op moeten treden. Zoals in de inleiding is geschetst, is een van de grootste uitdagingen van de huidige eeuw klimaatverandering te controleren en binnen redelijke grenzen te houden. Het IPCC heeft al in 2013 onderzocht dat indien de normale bedrijfsvoering, zonder belastingen op fossiele brandstoffen of CO<sub>2</sub>, de wereldwijde temperatuur met meer dan 2 graden Celsius zal stijgen.<sup>79</sup> Dit brengt vanuit een economisch perspectief zeer nadelige gevolgen met zich mee. De EC berekende dat 1,2% van het Europese BBP jaarlijks aan schade wordt geleden door bijvoorbeeld mislukte oogsten, hogere sterftcijfers en droogte en overstromingen.<sup>80</sup> Naar de cijfers anno 2020 betekent dit een jaarlijkse milieurekening van 134 miljard euro. Tevens vindt het grootste deel van deze schade plaats in de zuidelijke lidstaten, waardoor de verdeling van de rekening tot wrijving kan leiden.<sup>81</sup>

Om de grondstofafhankelijkheid van Europa en de grondstof schaarste, maar veel meer nog om de toekomstige welvaart en het milieu veilig te stellen, pleit het Ex'Tax project voor de BOW en het meenemen van deze potentieel vervuilende grondstoffen in de berekening van de onttrokken waarde. In het volgende hoofdstuk ga ik dieper in op de mogelijke methodes van het prijzen van deze grondstoffen.

---

<sup>77</sup> Eurostat (April 1, 2018), *International trade of EU, the euro area and the Member States by SITC product group*.

<sup>78</sup> Materialen met hoog aanvoerrisico: Antimony, Beryllium, Cobalt, Fluorspar, Gallium, Germanium, Graphite, Indium, Magnesium, Niobium, Tantalum, Tungsten, Platinum Group Metals (Platinum, Palladium, Iridium, Rhodium, Ruthenium, Osmium) and Rare Earth Metals (Yttrium, Scandium and Lanthanides (Lanthanum, Cerium, Praseodymium, Neodymium, Promethium, Samarium, Europium, Gadolinium, Terbium, Dysprosium, Holmium, Erbium, Thulium, Ytterbium, Lutetium)). European Commission (2010), *Critical raw materials for the EU. Report of the Ad-hoc Working Group on defining critical raw materials*.

<sup>79</sup> PCC (2013), *Climate Change 2013; The Physical Science Basis, Working Group I contribution to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change*.

<sup>80</sup> European Commission (2014), *Climate Impacts in Europe. The JRC PESETA II Project*, p.20.

<sup>81</sup> European Commission (2018), *Climate Impacts in Europe. The JRC PESETA II Project*, p. 17 – 21.

## 2.5 Conclusie

Dit hoofdstuk ziet op de oorsprong van het Ex'Tax project. De deelvraag die ik heb getracht te beantwoorden luidt als volgt:

*“Hoe is het Ex'Tax project tot stand gekomen en wat is hierbij de rol van de onttrokken waarde?”*

Samenvattend is het antwoord op de vraag meerledig. Het Ex'Tax project ziet met name op de mondiale problemen omtrent (i) werkloosheid en (ii) grondstofuitputting en tracht een vergroening van belastingsystemen teweeg te brengen en belasting in te zetten op de 'goede' manier. Ondernemer Eckhart Wintzen is de grondlegger van de Ex'Tax gedachte. In zijn artikel “Re-engineering the planet” heeft hij een oplossing aangedragen deze twee problemen die beide zouden volgen uit Westerse fiscale systemen. Door hoge arbeidsbelastingen wordt arbeid duur, waardoor ondernemingen grondstofgebruik prefereren over het inzetten van extra arbeid. De combinatie van snel toegenomen consumptie en relatief dure arbeid leidt echter tot vervuilende economische modellen.

Volgens Wintzen is het essentieel het gebruik van grondstoffen en schade aan de natuur in kaart te brengen. Met het concept van de onttrokken waarde kan een vorm van ecologisch boekhouden worden vormgegeven. De onttrokken waarde representeert de impact van een product op het ecosysteem gedurende de levensduur. Deze last dient uitgedrukt te worden in de vorm van financiële waardes gebaseerd de theoretische kostprijs van de milieu gerelateerde schade die voortkomt uit het product. Om de economische modellen in lijn te brengen met de belangen van de planeet dient over deze onttrokken waarde een belasting geheven te worden, de BOW.

In 2014 en 2016 zijn de eerste Ex'Tax onderzoeken gepubliceerd. Van groot belang daarbij is de focus op het belang van een shift van het fiscale zwaartepunt weg van arbeid en richting consumptie. Hieruit volgt dat werkloosheid een belangrijk probleem is binnen Europa. Een lastenverlaging op arbeid kan bijdragen ondernemingen te stimuleren meer arbeid in te zetten. Ook volgt dat Europa risico's loopt omtrent de voorziening van water en materialen. Naast de afhankelijkheid van import blijken de voorraden eindig en is Europa gebaat bij zuinigheid. Een bijkomend effect volgend uit het verbruik van grondstoffen als fossiele brandstoffen is de impact op het klimaat. Wanneer deze brandstoffen onbeprijsd verbruikt kunnen worden, zonder de negatieve effecten mee te nemen, blijft het belang van het bedrijfsleven niet in lijn met het belang van de planeet. Ook hierom is een BOW een potentiële oplossing.

In het volgende hoofdstuk behandel ik de veranderende rol van bedrijven en hoe nieuwe kennis over verslaggeving en externaliteiten kunnen bijdrage aan een gezonde economie. Vervolgens ligt ik toe welke fiscale instrumenten ingezet kunnen worden om de duurzame economie te bewerkstelligen. Daarbij behandel ik zowel de door het Ex'Tax voorgestelde Toolkit en wil ik een link leggen met de belasting op de toegevoegde waarde.

## Hoofdstuk 3 – Internalisering van externaliteiten

## 3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik het concept van de onttrokken waarde zoals bedoeld door Wintzen en vormgegeven in het Ex'Tax project uiteengezet. In dit onderzoek wordt hier onder verstaan: de theoretische kostprijs van milieu gerelateerde schade die voortkomt uit het product. In dit hoofdstuk zal ik uiteenzetten hoe het concept van de onttrokken waarde zich verhoudt tot het verschil in private en publieke marktevenwichten, waar in 1920 al onderzoek naar is gedaan door Pigou en later ook door Coase. Ik ga in op externe en interne effecten, en waarom het van belang is dat externe effecten meegenomen worden in besluitvoering van consumenten en bedrijven. Om deze concepten meer tot de verbeelding te laten spreken zal ik dit hoofdstuk afsluiten aan de hand van enerzijds een voor dit onderzoek relevant (school)voorbeeld van een extern effect: "milieuvervuiling door CO<sub>2</sub>-uitstoot" en anderzijds de invulling van de onttrokken waarde door het Ex'Tax project. De deelvraag die dit hoofdstuk centraal staat is de volgende:

*Hoe verhoudt de onttrokken waarde zich tot externe effecten en hoe kan beleid bijdragen deze te internaliseren?*

## 3.2 Externe en interne effecten

### 3.2.1 Externe effecten

Consumptie, productie en investeringen van huishoudens en bedrijven hebben in veel gevallen effect op mensen of andere zaken om hun heen die niet direct betrokken zijn bij de transactie of investering.<sup>82</sup> Soms zijn deze effecten maar klein. Wanneer deze neveneffecten echter groter worden, kunnen deze effecten problematisch uitpakken. Economen benoemen deze neveneffecten externaliteiten.<sup>83</sup> Een extern effect is grofweg een onbedoelde bijwerking van productie of consumptie die de welvaart van een ander dan de veroorzaker beïnvloedt. Deze externe effecten duid ik vanaf hier ook wel aan als 'externaliteiten'. De methode tot het bestrijden van deze externaliteiten is uitgebreid bediscussieerd in de economie. Zo pleit de geroemde econoom Pigou voor overheidsingrijpen, terwijl Coase juist van mening is dat markten zelf externaliteiten oplossen.

De meeste externaliteiten vallen in de categorie van de technische externaliteiten. Dit betreffen indirecte effecten die invloed hebben op het welzijn ofwel de consumptie en productie van anderen, maar waarvan de effecten niet in de productprijs worden meegenomen.<sup>84</sup> Het resultaat is een kloof tussen

---

<sup>82</sup> Cornes, Richard, and Todd Sandler, 1986, *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods* (Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press).

<sup>83</sup> Laffont, Jean-Jacques, 2008, "Externalities," in *The New Palgrave Dictionary of Economics*, ed. by Steven N. Durlauf and Lawrence E. Blume (London: Palgrave Macmillan).

<sup>84</sup> Cornes, Richard, and Todd Sandler, 1986, *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods* (Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press).

private baten en kosten en sociale baten en kosten.<sup>85</sup> Onder sociaal versta ik het algemene welvaartsniveau van de samenleving in het geheel.

Er zijn zowel positieve als negatieve externaliteiten denkbaar. Het meest gangbare voorbeeld van een negatieve externaliteit is ‘vervuiling’. De vervuiler maakt beslissingen puur gebaseerd op de directe kosten en baten van zijn eigen productie. Hij neemt echter niet de schade mee die zijn vervuiling berokkend aan het milieu en de omstanders, i.e. de samenleving als geheel. Deze kosten voor de samenleving bestaan bijvoorbeeld uit een verminderde levenskwaliteit voor een huiseigenaar vlak bij een fabriek door vervuilde lucht. Een recent Nederlands voorbeeld hiervan is Tata Steel in IJmuiden, waar binnen nabijgelegen postcodes van deze fabriek een significant hogere kans (51% meer dan gemiddeld in de ergste gevallen) op longkanker is vastgesteld.<sup>86</sup> Hoewel in dit onderzoek niet onomstotelijk is bewezen<sup>87</sup> dat de luchtvervuiling van Tata de oorzaak van de verhoogde kankercijfers is, blijkt een sterke correlatie tussen de externaliteit vervuiling, en de kankercijfers in de omwonende postcodes. Omdat deze indirecte ziektekosten in de regel niet worden gedragen door de vervuiler maar door degene die de schade lijdt, en deze kosten daardoor niet worden doorberekend naar de gebruiker van het product (de afnemer van staal in dit voorbeeld), ontstaat de situatie dat de sociale kosten van productie hoger zijn dan de private kosten. Dit komt omdat bij sociale kosten ook de ziektekosten volgend uit de bijeffecten van vervuilende productie zijn meegerekend. Als gevolg van de verschillende kosteninterpretaties ligt het private marktevenwicht hoger dan het sociale marktevenwicht. De kostprijs voor staal is immers te laag door het niet doorberekenen van de externe kosten van ziekte door de vervuiling. Samengevat: bij negatieve externaliteiten ligt de prijs te laag en de productie te hoog omdat niet alle kosten worden doorgerekend in de prijs.

Bij positieve externaliteiten is dit logischerwijs omgekeerd. Het betreft hier de kloof tussen private en sociale opbrengsten. Bijvoorbeeld uitgaven voor onderzoek en ontwikkeling (hierna: “**R&D**”) worden beschouwd positieve effecten voort te brengen. R&D draagt immers bij aan algemene kennis en heeft daarmee bijvoorbeeld effect op andere innovatie en uitvindingen.<sup>88</sup> Daarentegen brengt de vervolginnovatie in de regel geen extra opbrengsten binnen voor het bedrijf dat in eerste instantie investeerde in de R&D. Hierdoor zullen de private opbrengsten kleiner zijn dan de sociale opbrengsten en zal minder R&D plaats vinden dan sociaal wenselijk is. Het private marktevenwicht ligt dus onder het sociale marktevenwicht.

---

<sup>85</sup> Pigou, Arthur C., 1920, *The Economics of Welfare* (London: Macmillan).

<sup>86</sup> RTL-nieuws, Veel meer longkanker dan gemiddeld in omgeving Tata Steel, november 2018.

<sup>87</sup> Andere oorzaken worden gevonden in fabrieksmedewerkers die buitensporig veel zouden roken.

<sup>88</sup> Jaffe, A. B. (1986). Technological opportunity and spillovers of R&D: evidence from firms' patents, profits and market value.

Wanneer het private en sociale marktevenwicht verschillen, kan dit leiden tot het probleem van inefficiënte markten, ook wel marktfalen genoemd. Om het welzijn van alle individuen te maximaliseren dienen sociale kosten minimaal te zijn en sociale opbrengsten maximaal.<sup>89</sup> Het maximaliseren van welzijn vereist de techniek tot het 'internaliseren' ofwel opnemen van alle, dus ook de externe, opbrengsten en kosten bij de besluitvorming van huishoudens en bedrijven. Wanneer kosten en opbrengsten niet geïnternaliseerd worden zal onderproductie het gevolg zijn van goederen of diensten die positieve externaliteiten meebrengen. Overproductie volgt wanneer negatieve externaliteiten niet geïnternaliseerd worden. Zowel overproductie als onderproductie creëren niet-optimale marktevenwichten in termen van wat gedragseconomen noemen het sociaal optimaal welzijn.<sup>90</sup>

Neem nog een keer het voorbeeld van vervuiling als negatieve externaliteit. Sociale kosten nemen toe in het niveau van vervuiling en vervuiling neemt toe in het niveau van productie, i.e. meer productie leidt tot meer vervuiling leidt tot meer sociale kosten. Goederen met negatieve externaliteiten worden dus over-geproduceerd wanneer slechts private kosten meegenomen in worden in de besluitvorming van het productieniveau. Het minimaliseren van sociale kosten zou leiden tot een verlaging van het productieniveau. Vice versa geldt vanuit een sociaal perspectief dat wanneer slechts private opbrengsten worden meegenomen, producten met positieve externaliteiten onder-geproduceerd worden.

Samenvattend zijn externe effecten indirecte effecten die invloed hebben op het welzijn ofwel de consumptie en productie van anderen, maar waarvan de effecten niet in de productprijs worden meegenomen. Het resultaat is een kloof tussen private baten en kosten en sociale baten en kosten. Negatieve externaliteiten zoals vervuiling resulteren in een te lage kostprijs en daardoor overproductie. Positieve externe effecten zoals R&D leiden tot een te lage opbrengst voor de veroorzaker en daardoor onderproductie. Om marktevenwicht te bewerkstelligen dienen deze kosten geïnternaliseerd te worden.

### 3.2.2 Interne effecten

Naast externe effecten bestaan ook interne effecten. Omdat in dit onderzoek met name externe kosten van belang zijn behandel ik deze slechts beknopt. Interne effecten, ook wel internaliteiten genoemd, betreffen indirecte effecten die een effect hebben op het welzijn, of consumptie en productie van het individu zelf. Van belang is dat deze effecten niet in de beslissing van het individu worden meegenomen. Met andere woorden: interne kosten zijn het gebrek aan zelfcontrole voor zover het risico van verlies niet rationeel is aanvaard.<sup>91</sup> Bij interne kosten gaat het om de schade die een consument aan

---

<sup>89</sup> Pigou, Arthur C., 1920, *The Economics of Welfare* (London: Macmillan).

<sup>90</sup> Pigou, Arthur C., 1920, *The Economics of Welfare* (London: Macmillan).

<sup>91</sup> Forrest, D. (2008) Gambling policy in the European Union: too many losers? *FinanzArchiv*, 64(4), 540–569.

zichzelf doet toekomen. Om te spreken van interne kosten dient de consument echter zijn geleden schade niet bewust te hebben verrekend met bijvoorbeeld genot en plezier.<sup>92</sup> Zo kan een roker schade lijden door zijn gedrag, maar is pas sprake van een interne kostenpost wanneer deze roker de gezondheidsschade niet bewust heeft aanvaard. In geval van aanvaarding van de schade is immers geen sprake van onevenwicht. De roker rookt zo veel sigaretten als hem goed dunkt, en heeft dit optimale aantal sigaretten bepaald met inachtneming van de gezondheidsrisico's. Interne en externe effecten zijn daarmee in wezen elkaars spiegelbeeld. De voordelen van de betere keuze die met een juiste internalisering van de interne en externe kosten teweeg worden gebracht komen bij externe kosten ten goede aan derden en bij interne kosten ten goede aan het individu. In beide gevallen komen de corrigerende effecten als opbrengsten binnen bij de overheid als belastingen wanneer sprake is van negatieve effecten, en als subsidies in geval van positieve effecten.

Samenvattend zijn interne effecten indirecte effecten die een effect hebben op het welzijn van het individu zelf. Van belang is dat deze effecten niet in het beslissingsproces van het individu worden meegenomen.

### 3.2.3 Belasting en externaliteiten

#### 3.2.3.1 Neoklassieke economie - Pigou

##### **Pigou - algemeen**

Neoklassieke economen herkenden een geruime tijd geleden al dat inefficiënties en problemen zouden ontstaan als gevolg van technische externaliteiten. Dit omschreven zij als 'marktfalen'. Private marktgebaseerde beslissingen zullen immers niet leiden tot een efficiënt marktevenwicht vanuit het perspectief van het sociale welzijn wanneer externaliteiten aanwezig zijn. Zoals eerder gesteld, vonden de Neoklassieke economen deze marktimperfecties reden tot overheidsingrijpen. Pigou beveelt in zijn werk overheidsingrijpen aan als corrigerend effect voor externaliteiten. Volgens Pigou dienen 'vervuilers', i.e. de veroorzakers van negatieve externaliteiten, gecorrigeerd te worden met een belasting gelijk aan de schade die deze externaliteit meebrengt. Deze belasting zou de situatie bewerkstelligen die zou zijn ontstaan wanneer de externaliteiten volledig geïnternaliseerd zouden worden. Dit fenomeen is beter bekend als de Pigouvianse belasting. Dit betreft een belasting op elke marktactiviteit die negatieve externaliteiten genereert.<sup>93</sup> Deze economische benadering gaat uit van de consumentensoevereiniteit die inhoudt dat de keuzevrijheid van een rationeel individu niet mag worden belemmerd zolang hij of zij volledig op de hoogte is van de consequenties van zijn of haar keuze en geen kosten voor andere mensen veroorzaakt.<sup>94</sup> Het gedachtegoed van Pigou blijkt daarmee een belangrijke bron van inspiratie voor het Ex'Tax project. Immers is hun gedachte belastingen op een zo

---

<sup>92</sup> Sijbren Cnossen, 2019, onder redactie van Bas Jacobs: Op weg naar een beter belastingstelsel, p. 280/289.

<sup>93</sup> Pigou, Arthur C., 1920, *The Economics of Welfare* (London: Macmillan).

<sup>94</sup> Becker, G.S. en K.M. Murphy (1988) A theory of rational addiction. *Journal of Political Economy*, 96(4), 675–700.

goed mogelijke wijze in te zetten en te strijden tegen het huidige marktfalen door onbestreden milieuschade en dreigende werkloosheid. Het punt van juist deze mondiale problemen is dat de oorzaken niet genoeg in de kostprijs van productie en consumptie worden betrokken. Het gedachtegoed van het Ex-Tax project en Pigouviaanse belastingen vertonen daarmee sterke overeenkomsten.

In het geval van positieve externaliteiten dient de overheid volgens Pigou een subsidie te geven. Door deze subsidie wordt het positieve goed immers goedkoper, waardoor meer van dit goed op de markt komt. Met de subsidie wordt het gebrek aan inkomsten voor de ontwikkelaar van het positieve externe effect gecompenseerd. Pigou pleitte in 1920 dus al voor een actieve bemoeienis van de overheid om het markt falen te herstellen met corrigerende belastingen.

### *3.2.3.2 Neoklassieke theorieën – Coase*

#### ***Coase-theorema***

De theorie dat technische externaliteiten overheidsingrijpen vereisen in de vorm van belastingen en subsidies om het niet-optimale marktevenwicht te herstellen, is na het baanbrekende werk van Pigou uitgebreid bediscussieerd in de literatuur. Ronald Coase beargumenteerde dat marktmechanismen uit zichzelf de externaliteiten corrigeren. Hij stelde dat ook zonder overheidsingrijpen een juist marktevenwicht tot stand kan komen. Deze denkwijze is bekend geworden onder de stelling van Coase, of het Coase-theorema.<sup>95</sup> Volgens Coase kunnen particuliere economische deelnemers het probleem van externe effecten onderling oplossen doordat de partijen altijd een overeenkomst kunnen bereiken waarbij het resultaat voor iedereen beter is.<sup>96</sup> Onder andere voor deze theorie ontving Coase de Nobel Prijs voor de economie in 1991.

Dit kan volgens hen bereikt worden door voor beide bij externaliteiten betrokken partijen beneficiërende transacties te sluiten in de vorm van een contract. Als voorbeeld schets ik de situatie van een fabriek en een bewoner van een nabijgelegen woning. De woningeigenaar kan met de fabriekseigenaar een contract afsluiten waarin de huiseigenaar tegen een vooraf bepaalde prijs een vergoeding ontvangt voor een bepaalde hoeveelheid vervuiling van de fabriek. Deze contractuele overeenkomst kan voor beide partijen een betere uitkomst genereren dan de situatie zonder overeenkomst of contract. Zo lang de huiseigenaar meer geld ontvangt dan dat de vervuiling hem kost heeft hij profijt van de transactie. Zo werkt dit ook voor de fabriek. Zolang de opbrengsten door meer vervuiling groter zijn dan de kosten aan de huiseigenaar heeft de fabriek profijt van de transactie. Essentieel hierbij is volgens Coase dat het contract bestaat uit afdwingbare eigendomsrechten. Om in een marktevenwicht te komen is het dus wel van belang dat de effecten geprijsd worden, zij het in de vorm van een contract. Het verschil met Pigou

---

<sup>95</sup> Cooter, R. D. (1989). The coase theorem. In Allocation, Information and Markets (pp. 64-70). Palgrave Macmillan, London. Coase heeft zelf nooit de term Coase-theorema de wereld in geholpen. Dit concept is ontstaan naar zijn ideeën.

<sup>96</sup> Coase, Ronald, 1960, "The Problem of Social Cost," Journal of Law and Economics, Vol. 3, No. 1, pp. 1-44.



zit hem dus in de rol van de overheid. Pigou betoogt dat overheidsingrijpen noodzakelijk is voor het bereiken van marktevenwicht in de vorm van belastingen en subsidies. Volgens Coase zou door onderling overleg en het sluiten van contracten ook zonder overheid tot marktevenwicht gekomen moeten worden.

### **Coase - Eigendomsrechten en onderhandeling**

Om onderhandelingen en contracten daadwerkelijk als oplossing in te zetten tegen marktfalen, dient voldaan te worden aan een aantal voorwaarden. Ten eerste dienen eigendomsrechten duidelijk vergeven te zijn en ook daadwerkelijk rechten kunnen uitoefenen. Ten tweede moeten transactiekosten laag zijn omdat anders de totstandkoming van de transactie zelf onder druk staat. Ten derde dient geen informatie asymmetrie te bestaan bij de transactie. Op het moment dat een partij meer weet dan de andere zal de marktinefficiëntie immers nooit volledig opgelost worden.<sup>97</sup> Immers trekt een partij dan meer welvaart naar zich toe ten koste van de andere partij, zonder dat de wederpartij zich daar bewust van is. Hier zou dan sprake zijn van een externaliteit. Waar Pigou stelde dat de overheid subsidies en belastingen dient in te voeren om de markten optimaal te laten functioneren, is Coase overtuigd dat een overheid slechts een betrouwbaar institutioneel raamwerk hoeft te bewerkstelligen.<sup>98</sup> Dit raamwerk ziet op een betrouwbaar systeem van eigendomsrechten en een betrouwbaar economisch ecosysteem waardoor bedrijfsvoering en onderhandeling op een efficiënte en veilige wijze tot stand kan komen.

Eigendomsrechten, zoals patenten en octrooien, creëren de mogelijkheid voor bedrijven (een deel van de) opbrengsten binnen te halen in geval van bijvoorbeeld kopieergevoelige producten of diensten, zoals bijvoorbeeld de voorheen aangehaalde R&D activiteiten. Het afdwingen van opbrengsten door middel van eigendomsrechten is een essentiële vereiste deze R&D activiteiten tot stand te laten komen. In elk ander geval loopt de ontwikkelaar immers het risico op kopieergedrag en daaruit volgende gemiste inkomsten.<sup>99</sup> Eigendomsrechten kenmerken zich door het feit dat deze met name toepasbaar zijn op uitvindingen en innovatie, niet op alledaagse handelingen. Het is immers onwaarschijnlijk dat door middel van een contract een korte periode van geluidsoverlast opgelost wordt. In de praktijk is daarom ook veel van het werk van Pigou zichtbaar ter correctie van markt falen. Gedacht kan worden aan accijnzen op allerlei schadelijke artikelen, zoals tabak of alcohol of vervuilende artikelen zoals benzine.

### **Coase – Publieke goederen**

---

<sup>97</sup> Coase, Ronald, 1960, "The Problem of Social Cost," *Journal of Law and Economics*, Vol. 3, No. 1, pp. 1–44.

<sup>98</sup> Coase, Ronald, 1960, "The Problem of Social Cost," *Journal of Law and Economics*, Vol. 3, No. 1, pp. 1–44.

<sup>99</sup> Moschini, G., & Lapan, H. (1997). Intellectual property rights and the welfare effects of agricultural R&D. *American Journal of Agricultural Economics*, 79(4), 1229-1242.

Het probleem van eigendomsrechten als de oplossing voor markt falen is een fundamenteel obstakel voor het oplossen van externaliteiten via marktmechanismen en zelfcorrigerende oplossingen omdat indirecte effecten van productie of consumptie effect hebben op publieke goederen. Publieke goederen zijn aan te merken als een speciale externaliteit op zichzelf. Deze goederen kenmerken zich doordat deze zonder overheid niet tot stand zouden komen. Publieke goederen zijn namelijk zowel niet-exclusief (andere potentiële gebruikers kunnen niet belet worden in hun keuze het goed te gebruiken) als niet-rivaliserend (de consumptie van een publiek goed beperkt het vermogen van een ander om het goed te gebruiken niet).<sup>100</sup> Hierdoor zal een private investeerder het publieke goed niet op de markt brengen, aangezien hij geen rechten kan ontlenen aan het gebruik van zijn goed en daarom ook geen opbrengsten afdwingen.<sup>101</sup>

Een voorbeeld hiervan is de openbare infrastructuur. Wanneer een private investeerder een weg aanlegt voor openbaar gebruik, heeft hij geen invloed op het gebruik van de weg door anderen, en staat door het eigen gebruik van de weg niet andere individuen in de weg. Hierdoor zal volgens economische theorie niemand hem betalen voor zijn investering. Publieke goederen hebben dus geen marktprijs en worden daardoor door de overheid geproduceerd en gereguleerd.<sup>102</sup> Wanneer private opbrengsten van een publiek goed relatief klein zijn ten opzichte van de sociale baten en de private kosten relatief groot, zullen de publieke goederen mogelijk niet eens tot stand komen. Het probleem omtrent publieke goederen is al geruime tijd bestudeerd binnen het vakgebied van publieke economie. Belastingen zijn van groot belang bij de totstandkoming van publieke goederen zoals infrastructuur en een betrouwbaar institutioneel raamwerk.<sup>103</sup> Belastingen spelen volgens Pigou ook een rol bij het gebruik van publieke goederen. Zoals gesteld is het gebruik van publieke goederen een extern effect op zichzelf. Wanneer een individu in het spitsuur de auto gebruikt om naar zijn werk te gaan, vergroot hij de kans op file en brengt daarmee schade toe aan anderen in de vorm van vertraging. De vertraging die hij aan anderen berokkend neemt hij zeer waarschijnlijk niet mee in de besluitvorming om de auto te gebruiken. Het weertype zal waarschijnlijk meer invloed hebben op zijn keuze. In deze situatie zou een belasting op spitsrijden kunnen bijdragen aan het bereiken van een beter economisch evenwicht. Zo hanteert de NS hogere prijzen tijdens het spitsuur ter bestrijding van de drukte.<sup>104</sup> Het zal in deze situatie onwaarschijnlijk zijn dat het gedachtegoed van Coase tot vermindering van de spitsdrukke leidt. Juist het probleem omtrent publieke goederen toont aan dat overheidsingrijpen en belastingen noodzakelijk zijn voor een juist marktevenwicht.

---

<sup>100</sup> Cornes, Richard, and Todd Sandler, 1986, *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods* (Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press).

<sup>101</sup> Buchanan, J. M. (1968). The demand and supply of public goods (Vol. 5). Chicago: Rand McNally.

<sup>102</sup> Kaul, I., Grunberg, I., & Stern, M. A. (1999). Global public goods. *Global public goods*, 450.

<sup>103</sup> Samuelson, Paul A., 1955, "Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure," *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 37, No. 4, pp. 350–56.

<sup>104</sup> <https://www.ns.nl/uitgelicht/wanneer-reizen-met-voordeel/wanneer-reist-u-met-korting.html>

### **Coase - Transactiekosten en onzekerheid**

Hoge transactiekosten en bijhorende problemen met betrekking tot onzekerheid zijn tevens obstakels die voorkomen dat betrokken partijen de externaliteiten (zowel de positieve als negatieve) internaliseren.<sup>105</sup> Onzekerheid doet zich onder andere voor in de vorm van het welbekende moreel wangedrag (moral hazard). Moreel wangedrag bevat een extern effect op die manier dat een besluit nemend individu zijn eigen welvaart maximaliseert ten koste van schade aan anderen. Het individu draagt echter niet de consequenties van de schade berokkend aan een ander. Oorzaak hiervoor kan zijn dat de benadeelde niet wist van of slechts gebrekkige informatie heeft ontvangen omtrent de situatie en daardoor onwetend benadeeld achterblijft. Zolang beide partijen geen zekerheden hebben ten opzichte van de informatievoorziening zal het internaliseren via onderlinge transacties lastiger tot stand komen.

Een voorbeeld hierbij is verzekerd persoon. Een verzekerd persoon kan een betaling claimen bij de betreffende verzekeraar. De verzekeraar is echter niet in de positie vast te stellen in hoeverre de persoon ook daadwerkelijk slachtoffer of veroorzaker is van die schade waardoor de schadeclaim uitbetaald dient te worden. Het is ter bestrijding van deze informatieasymmetrie dat verzekeraars met eigen risico en trapsgewijze premies werken. Omdat de kans dat de premie precies gelijk is aan het morele wangedrag zal perfect marktevenwicht lastig bereikt kunnen worden. Bij vervuiling is dit vergelijkbaar. Wanneer de vervuilers preventieve acties tegen vervuiling niet goed geverifieerd kunnen worden door een gebrek aan informatie, zal de huiseigenaar niet gewillig zijn via onderling overleg en contracten tot een oplossing te komen. Hij kan immers niet controleren waar hij voor betaalt en loopt dus de kans belazerd te worden.

#### **3.2.4 Tussenconclusie**

Samenvattend concludeerde Pigou in zijn werk in 1920 dat in het geval van externaliteiten overheidsingrijpen vereist is ter correctie van het marktevenwicht door middel van belastingen en subsidies. Daarentegen beargumenteerde Coase dat markt inefficiënties voortvloeiend uit externaliteiten overbrugbaar zijn door het onderhandelen tussen de betrokken partijen en overheidsingrijpen hierdoor niet nodig is. Hoewel beide economen met hun theorieën belangrijke bijdrages hebben geleverd aan de hedendaagse sociale en publieke economie, blijken beide theorieën in verschillende situaties van toepassing. De karakteristieken van publieke goederen, niet-rivaliserend en niet-exclusief, maken dat het gedachtegoed van Coase slechts in bepaalde situaties tot marktevenwicht leidt. Overheidsbemoediging blijkt noodzakelijk in veel gevallen in de praktijk. In de volgende paragraaf zet ik uiteen waarom de theorie van Pigou voor dit onderzoek van groot belang is

---

<sup>105</sup> Coase, Ronald, 1960, "The Problem of Social Cost," Journal of Law and Economics, Vol. 3, No. 1, pp. 1-44.

en waarom het gedachtegoed van Coase tekortschiet bij het aanpakken van problemen die het Ex'Tax project tracht aan te pakken.

### 3.3 Milieuschade als externaliteit

Het probleem van publieke goederen is met name duidelijk in milieu gerelateerde economie. Deze sector houdt zich actief bezig met externaliteiten gerelateerde thema's. Schone lucht, schoon water, biodiversiteit, een leefbaar klimaat en de vispopulatie zijn allen niet-rivaliserende en niet-uitsluitbare goederen. Dit betreffen gratis goederen, geproduceerd door de natuur en toegankelijk voor iedereen. Daarbovenop speelt dat voor deze goederen geen duidelijke eigendomsrechten zijn afgegeven of kunnen worden afgegeven. Als resultaat hiervan waarderen huishoudens en bedrijven deze publieke goederen niet hoog genoeg. Met andere woorden: niet alle kosten worden meegenomen om tot het marktevenwicht te komen. Met inachtneming van de kennis van het Coase theorema zal de oplossing door middel van onderhandelen en contracten sluiten hier niet goed toepasbaar zijn. Het onderling onderhandelen zal in de regel niet leiden tot een beter gebruik van publieke goederen.

Een uitgebreid bediscussieerd en relevant voorbeeld omtrent externaliteiten is het probleem van broeikasgassen. De atmosferische opstapeling van broeikasgassen door menselijke activiteit wordt wereldwijd erkend als voornaamste oorzaak van de opwarming van de aarde.<sup>106</sup> De EU heeft recent haar klimaatdoelen van de Green Deal aangescherpt van 30% CO2 reductie naar een 55% CO2 reductie per 2030.<sup>107</sup> Echter is de verwachting binnen de wetenschap dat ondanks het beleid tegen broeikasgassen, de opwarming van de aarde doorgang zal vinden. De verwachte impact van klimaatverandering op de economie is, zoals in het vorige hoofdstuk uiteengezet, groot. Klimaatverandering leidt tot bijhorende kosten waarvan massale kapitaalvernietiging (bijvoorbeeld aan kustgebieden door een stijgende zeespiegel) en een verminderde en onvoorspelbare agrarische opbrengst slechts voorbeelden zijn. Externaliteiten spelen hier een rol omdat de kosten en risico's van klimaatverandering gedragen worden over de gehele wereld, terwijl de mechanismes om diegenen die profijt hebben van de broeikasgas-uitstoot nauwelijks aangespoord worden hun externe kosten en risico's te internaliseren. De nood tot internalisering van deze CO2 gerelateerde kosten als gevolg van productie lijkt met de dag groter te worden. Zolang dit soort kosten niet geïnternaliseerd worden, zal de economie niet haar optimale welvaart bereiken. Zonder internalisering blijven enorme toekomstige kostenposten uitgesloten van de huidige modellen.

---

<sup>106</sup> Letcher, T. M. (2019). Why do we have global warming?. In *Managing Global Warming* (pp. 3-15). Academic Press.

<sup>107</sup> Ten opzichte van 1990. European Parliament (Geraadpleegd 11 mei 2021), Legislative train schedule FIT FOR 55% Package under the European Green Deal.  
<https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-noKey/package-fit-for-55>

Ook de atmosfeer is immers een publiek goed en van belang voor eenieder. Hierdoor lijkt de methode van Coase tot private onderhandelingen niet toepasbaar omtrent deze problematiek. Het vaststellen en uitvoeren van beleid omtrent internalisering van sociale kosten voortvloeiend uit de uitstoot van broeikasgassen is een grote uitdaging om twee redenen. Ten eerste omdat de kosten überhaupt moeilijk te zijn vast te stellen, ten tweede door de mondiale tenuitvoerlegging van dit beleid.<sup>108</sup> Tirole heeft in 2008 onderzoek gedaan naar economische en politieke aspecten voor een internationaal klimaatbeleid. Hoewel Tirole de conclusie heeft getrokken dat internationaal gefaald is de klimaatproblematiek aan te pakken in 2008, blijkt ook anno 2021 nog een grote stap voorwaarts nodig.

Omdat uit het voorgaande blijkt dat het betrekken van externaliteiten in de economie van belang is om tot een juist economisch evenwicht te komen, kunnen zowel belastingen als onderlinge afspraken en contracten leiden tot dit evenwicht. Omdat het onderlinge overleg waarvan Coase betoogt dat het marktevenwicht kan bewerkstelligen niet werkt bij publieke goederen, kunnen Pigouvianse belastingen wel een belangrijke bijdrage leveren aan het bereiken van een goed marktevenwicht met inachtneming van externaliteiten. Juist publieke goederen zoals een goed klimaat, schoon water, grondstofvoorraden en een gezonde vispopulatie zijn kwetsbaar gebleken in afgelopen decennia. Met de belastingshifft waar Ex'Tax voor pleit, dient een correcte prijs tot stand te komen voor al deze publieke goederen.

### 3.4 Externaliteiten in verhouding tot de onttrokken waarde

Zoals Wintzen schreef: businessplannen dienen in lijn gebracht te worden met de planeet. Dit kan door middel van de BOW. De onttrokken waarde geeft een benadering van de externe kosten die het milieu en ecosysteem (meestal in negatieve zin) beïnvloeden. De totstandkoming van de onttrokken waarde zou immers geschieden door de theoretische kostprijs van milieu gerelateerde schade die voortkomt uit het product te internaliseren. Ik merk hierbij op dat de onttrokken waarde daarmee niet alle externaliteiten poogt te internaliseren, slechts de milieu gerelateerde. Juist het effect van internaliseren van milieu-gerelateerde kosten is uitgebreid aan bod gekomen in verschillende Ex'Tax projecten en is compleet in overeenstemming met het doel van Ex'Tax. Zo heeft Ex'Tax in 2014<sup>109</sup>, 2016<sup>110</sup> en 2021<sup>111</sup> onderzoeken gepubliceerd waar, door middel van geavanceerde rekenmodellen van het CIE, een inschatting gemaakt van de gevolgen van de beoogde belastingshifft naar consumptiebelastingen. Omdat het ideaalbeeld van een absolute internalisering van de onttrokken waarde praktisch op korte termijn

---

<sup>108</sup> Tirole, Jean, 2008, "Some Economics of Global Warming," *Rivista di Politica Economica*, Vol. 98, No. 6, pp. 9–42.

<sup>109</sup> Ex'Tax project New Era New Plan, 2014, Nederland, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen.

<sup>110</sup> Ex'Tax project New Era New Plan, 2016, Europe, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen.

<sup>111</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier.

mogelijk te ambitieus is, benadert het Ex'Tax onderzoek deze internalisering van externe kosten door middel van een zorgvuldig gekozen 'groene' belastinggrondslag. In de onderzoeken van 2014 en 2016 is een scala aan mogelijke groene belastinggrondslagen gepresenteerd. In het onderzoek van 2021 is hier een selectie van gemaakt en als beleidsplan gepresenteerd aan de Nederlandse overheid.

### 3.5 De Ex'Tax Toolkit

Om bij te dragen aan de kennis omtrent de rol van belastingen in de transitie naar een inclusieve en duurzame circulaire economie heeft het Ex'Tax project de potentiële impact van de voorgestelde belastingshift van arbeid gerelateerde belastingen naar consumptiebelastingen op de economie van Europa onderzocht. Deze studie poogt met een breed georiënteerd en budgetneutraal belastingsysteem een beleid vorm te geven waarmee grondstofgebruik efficiënter tot stand komt en werkgelegenheid toeneemt, i.e. de basisdoelen van Ex'Tax. Dit terwijl de langetermijnprestaties van de Europese economie de groeiende trend van de afgelopen jaren dient te behouden. Om dit onderzoek werkbaar te maken is de reikwijdte beperkt in de volgende gevallen.

1. Globale overeenstemming met de fundamentele belastingshift wordt aangenomen. Dit blijkt in de praktijk echter juist een van de grote uitdagingen. Hier ga ik later in dit onderzoek uitgebreider op in.
2. Econometrisch onderzoek wordt minder nauwkeurig naar mate de voorspellingstijdspanne toeneemt. Het lange termijn beeld kan dus grote volatiliteit hebben.
3. Omdat het onderzoek een fundamentele belastingshift poogt te evalueren, dienen de geïntroduceerde maatregelen voldoende opbrengsten te genereren om de shift te realiseren en financieel realistisch te houden. Hierdoor zijn maatregelen met slechts kleine materiele effecten geëmitteerd.
4. Meerdere studies zijn uitgevoerd om het effect van groene belastingen op de economie te onderzoeken. Echter werd in die studies in de regel de toegenomen werkgelegenheid als bijeffect gewaardeerd. Het Ex'Tax onderzoek waardeert een toegenomen werkgelegenheid even zwaar als de efficiëntie winst van grondstofgebruik. James Mirrlees stelde in 2011 al dat het van belang is de volledige nieuwe groene belastingbasis als systeem te behandelen en hierbij het herverdelende effect naar arbeidslasten te meten en te evalueren. Belastingen op zichzelf hoeven in Mirrlees' ogen niet progressief te zijn, het hele systeem echter wel.<sup>112</sup>
5. Vanuit eenvoudsoverwegingen focust dit onderzoek zich op slechts een mogelijk scenario. Dit scenario is uitdrukkelijk niet bedoeld als blauwdruk, maar als mogelijke gang van zaken.
6. De zesde restrictie betreft de belastinggrondslag. De onttrokken waarde dient in beginsel bij ieder goed dat aan de aarde onttrokken wordt, te worden vastgesteld. Echter is dit een schier

---

<sup>112</sup> Mirrlees, James, et al. (2011), tax by Design, Institute for Fiscal Studies.

onmogelijke taak. Voor het Ex'Tax onderzoek wordt daarom beperkt tot metalen, mineralen en fossiele brandstoffen, luchtvervuiling en water. Omdat deze categorieën ook onder te verdelen zijn wordt ook binnen deze categorieën gefilterd.<sup>113</sup>

Met in acht neming van deze beperkingen is een pakket maatregelen opgesteld waarmee een drietal doelen beoogd worden.

- Het primaire doel is dat de werkgelegenheid dient toe te nemen of dat het gebruik van natuurlijke bronnen wordt verwacht af te nemen.
- Tevens moet met elke maatregel een substantiële belastingopbrengst genereren of anderzijds een duidelijk signaal afgeven om vervuilende en schadelijke producten te ontmoedigen.
- Bij voorkeur werken de maatregelen vereenvoudigend op het systeem waarmee administratieve lasten verkleind worden.<sup>114</sup>

Zoals beschreven in de zesde restrictie van het model heeft het Ex'Tax onderzoek gefilterd welke grondstoffen opgenomen dienen worden in de belastinggrondslag. Omdat dit een benadering van de onttrokken waarde zou weerspiegelen zet ik deze keuzes in de komende alinea's uiteen. In *Bijlage 1* is de volledige Toolkit van het Ex'Tax project weergegeven. Met deze Toolkit doelt het Ex'Tax onderzoek op de voor overheden beschikbare bouwstenen om enerzijds arbeid gerelateerde belastingen (meer algemeen: de kosten van arbeid) te verlagen. Zoals te zien in de bijlage bestaan deze bouwstenen uit de persoonlijke inkomstenbelasting, sociale bijdragen en premies, vennootschapsbelasting en toeslagen. Een laatste categorie die wordt genoemd is de btw, ook wel de belasting over de toegevoegde waarde. Als tegenhanger van de BOW ga ik in hoofdstuk vier nader in op deze belasting. Deze belasting is immers geïntroduceerd als de algemene verbruiks- of consumptiebelasting ingevoerd. Hiermee zou deze belasting kunnen bijdragen aan het doel van Ex'Tax en het internaliseren van externaliteiten. Meer hierover volgt in hoofdstuk 4.

Overheden hebben de mogelijkheid belastingen te verhogen op grondstoffen en de kosten van consumptie en vervuiling te verhogen door belastingen te heffen over luchtvervuiling, bouwmaterialen, energie, metalen, mineralen water, afval et cetera. Zo blijkt uit de Toolkit dat binnen de energiesector op verschillende soorten energie een 'grondstof heffing' geheven kan worden.<sup>115</sup> Het vaststellen van een focusgroep per sector geeft het onderzoek een werkbare reikwijdte. Deze focusgroep is naar urgentie en potentieel nut in de ogen van het Ex'Tax project geselecteerd. Tevens is gekeken naar de

---

<sup>113</sup> Ex'Tax project New Era New Plan, 2016, Europe, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen p.83.

<sup>114</sup> Ex'Tax project New Era New Plan, 2016, Europe, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen p.84.

<sup>115</sup> Ex'Tax project New Era New Plan, 2016, Europe, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen p.97.

toepasbaarheid voor de nabije toekomst. Een laatste factor van belang is dat belastinggrondslagen dienen bij te dragen aan de eenvoud van het belastingstelsel. Een zeer grote belastingopbrengst van een specifieke grondstof binnen een sector maakt dat het systeem minder verschillende heffingen hoeft in te voeren en daarmee eenvoudiger wordt. Ook deze eigenschappen zijn meegenomen in de totstandkoming van de belastingbasis voor het onderzoek. *Bijlage 2* bevat de meest recente selectie van groene belastinggrondslagen van het Ex'Tax project.

Met deze keuzes in het achterhoofd zet ik in de komende paragraaf uiteen hoe het Ex'Tax project de onttrokken waarde bij benadering tracht te internaliseren volgens hun meest recente onderzoek Deltaplan 2021 voor Nederland. Ik zal dit doen aan de hand van drie nieuwe belastingen. Ten eerste dient een heffing over luchtvervuiling door emissie ingevoerd te worden, ten tweede moet het verbruik van grondstoffen geprijsd worden en ten derde dient een heffing in de transportsector te worden ingevoerd. De VAT (btw) aspecten laat ik buiten beschouwing in dit hoofdstuk aangezien ik daar in het komende hoofdstuk nader op in ga.

### 3.6 Benadering van de onttrokken waarde volgens Ex'Tax

In deze paragraaf geef ik een materiele uiteenzetting van de benadering van de onttrokken waarde door het meest recente Ex'Tax onderzoek gedateerd van februari 2021. Ik zet luchtvervuiling, grondstofheffingen, water heffingen en verkeersheffingen uiteen.

#### 3.6.1 Beprijzing van CO<sub>2</sub>-uitstoot

##### *Ad. 1 - Achtergrond emissieproblematiek en het ETS*

Naast het Ex'Tax project tracht ook de EU een duurzame inclusieve economie na te streven, onder andere door in te zetten op CO<sub>2</sub>-heffingen. De EC heeft dit vastgelegd in de Green Deal<sup>116,117</sup> De EU beschouwt klimaatverandering en ecologische degradatie als een existentialistische bedreiging voor Europa en de wereld. Ex'Tax maakt onderscheid tussen ETS sectoren en niet-ETS sectoren. ETS is de afkorting van het Europese Emissiehandelssysteem (Emission Trading System, vanaf hier: "ETS") dat actief wordt ingezet in de Green Deal maar haar oorsprong al in 2005 vond.<sup>118</sup> Dit systeem is een van de belangrijkste Europese wapens in de strijd tegen broeikasgassen en de daaruit volgende opwarming van de aarde. Het handelssysteem opereert actief in de gehele Europees Economische Ruimte.<sup>119</sup> Het handelssysteem is wereldwijd de eerste markt voor CO<sub>2</sub> en tevens de grootste. Het systeem omvat 40% van de CO<sub>2</sub> uitstoot van de EU. Om enerzijds de Europese lange termijn doelstelling<sup>120</sup> in 2050 klimaat

---

<sup>116</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/european-green-deal-communication\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/european-green-deal-communication_en.pdf).

<sup>117</sup> Commission outlines Green Deal road to Zero Pollution Action Plan. [https://ec.europa.eu/environment/news/commission-outlines-road-zero-pollution-action-plan-2020-10-01\\_en](https://ec.europa.eu/environment/news/commission-outlines-road-zero-pollution-action-plan-2020-10-01_en).

<sup>118</sup> [https://ec.europa.eu/clima/policies/ets\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en).

<sup>119</sup> Alle EU-landen plus IJsland, Lichtenstein en Noorwegen.

<sup>120</sup> [https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2050\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/strategies/2050_en).



neutraal te zijn, en kortere termijn<sup>121</sup> in 2030 de CO<sub>2</sub> uitstoot met 55% te reduceren<sup>122</sup> is dit systeem ingevoerd.

Het ETS werkt volgens een ‘cap and trade’ system. De ‘cap’ omvat de totaal toegestane hoeveelheid CO<sub>2</sub> die uitgestoten kan worden door de bedrijven en entiteiten die onder het ETS vallen. De EU heeft deze totale ‘cap’ over de tijd heen dalend ingezet. Hiermee neemt in theorie de totale uitstoot van CO<sub>2</sub> van de onderworpen entiteiten en bedrijven af. Binnen deze totale hoeveelheid dienen onderworpen entiteiten uitstootrechten (ook wel: emissierechten) te ontvangen of te kopen. Deze rechten zijn onderling verhandelbaar. Door de limiet op uitstoot krijgen deze rechten waarde. Tevens worden hoge boetes opgelegd aan entiteiten die meer CO<sub>2</sub> uitstoten dan waar zij recht op hebben (verkregen dan wel gekocht). De handel in emissierechten creëert flexibiliteit waardoor CO<sub>2</sub> uitstoot daar wordt verminderd waar dat het eenvoudigst en goedkoopst kan. Het principe van een robuust CO<sub>2</sub> prijsmechanisme stimuleert volgens de EC tevens de innovatie rondom CO<sub>2</sub> besparende technologieën.

Het ETS omhelst slechts bepaalde sectoren. Van belang hierbij is de meetbaarheid, verifieerbaarheid en nauwkeurigheid van de uitstoot. Onder de reikwijdte valt onder andere CO<sub>2</sub> uitgestoten door

- elektriciteit en warmteproductie;
- energie-intensieve industriële sectoren zoals olieraffinaderijen, staalfabrieken, overige metalenfabricage en fabricage van chemicaliën wanneer deze in bulk geproduceerd worden;
- commerciële luchtvaart binnen de EU.<sup>123</sup>

De juridische afdwingbaarheid van de emissierechten is vastgelegd in de ETS-Directive ofwel de Richtlijn voor emissiehandel.<sup>124</sup> De invoer van de emissiehandel is beoogd gefaseerd te geschieden. Momenteel bevinden wij ons in de vierde fase van het systeem, waar in 2018 als gevolg van het Parijs Akkoord een verzwaring van de uitstootbeperkingen is ingevoerd.<sup>125</sup>

Met deze kennis kan ook de Ex’Tax aanpak voor luchtvervuiling door CO<sub>2</sub> uiteengezet worden. Ex’Tax maakt namelijk onderscheid tussen enerzijds sectoren die onder het ETS vallen, anderzijds is gekeken naar van het ETS uitgesloten entiteiten.

De huidige context omtrent CO<sub>2</sub> uitstoot in Nederland leert dat 430 ETS-bedrijven jaarlijks 87 miljoen ton CO<sub>2</sub> uitstoten. Sinds 2017 is de ETS-prijs gestegen van 5 euro per ton CO<sub>2</sub> naar 34 euro per ton

---

<sup>121</sup> [https://ec.europa.eu/clima/policies/eu-climate-action/2030\\_ctp\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/eu-climate-action/2030_ctp_en).

<sup>122</sup> Ten opzichte van het basisjaar 1990.

<sup>123</sup> [https://ec.europa.eu/clima/policies/ets\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/ets_en)

<sup>124</sup> DIRECTIVE 2003/87/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 13 October 2003.

<sup>125</sup> [https://ec.europa.eu/clima/policies/international/negotiations/paris\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/international/negotiations/paris_en).

CO<sub>2</sub> in juli 2020.<sup>126</sup> Op het moment van schrijven, 19 mei 2021, ligt de prijs zelfs op 49 euro per ton.<sup>127</sup> Volgens de High-Level Commission on Carbon Pricing zou een prijs tussen de 42 en de 85 Euro per ton nodig zijn om de klimaatdoelen van 2030 te halen.<sup>128</sup> Naast bedrijven onderhevig aan het ETS wordt jaarlijks ruim 73 miljoen ton CO<sub>2</sub> uitgestoten door entiteiten, bedrijven en organisaties buiten het ETS om. Volgens het Parijs Akkoord dient Nederland een reductie van 49% CO<sub>2</sub> binnen deze sectoren te realiseren. Nederland koerst echter slechts op een reductie van 34% af.<sup>129</sup>

### *Ad. 2 - Internaliseren van CO<sub>2</sub> externaliteiten*

Ex'Tax stelt voor een bodemprijs in te voeren als aanvulling op het ETS van 60 euro per ton CO<sub>2</sub>. Deze prijs volgt uit de benchmark vastgesteld door de OESO. De 60 euro is de medium schatting van drie scenario's.<sup>130</sup> Deze prijs van 60 euro dient ook ingevoerd te worden op de niet onder het ETS vallende bedrijven. Echter is bij de reikwijdte van het ETS niet voor niets gekozen voor een reikwijdte waar CO<sub>2</sub> uitstoot goed meetbaar is. Om ook bij de van het ETS uitgesloten entiteiten een minimumprijs te hanteren, dient nauwkeurig te worden nagegaan hoeveel uitstoot daadwerkelijk plaatsvindt. Deze belemmering komt later in dit onderzoek uitgebreider aan bod.

Met deze minimum CO<sub>2</sub>-prijzen beogen de autoriteiten en het Ex'Tax onderzoek hogere lasten voor bedrijven bij schadelijke productie. Door CO<sub>2</sub>-uitstoot schadelijke producten worden door de CO<sub>2</sub>-heffingen duurder dan niet-schadelijke producten. Deze hogere lasten zullen deels doorberekend worden naar de consumptie, afhankelijk van elasticiteiten. In de regel draagt de minst elastische kant van de markt de effecten van een heffing.<sup>131</sup> Tevens kan een vooraf zekere CO<sub>2</sub>-prijs duurzame investeringen in de hand werken. Ex'Tax verwacht dat werkgelegenheid zal verplaatsen van energie-intensieve naar minder energie-intensieve activiteiten. Kanttekening bij een vaste hoge CO<sub>2</sub>-prijs binnen de EU is de mogelijkheid tot het 'weglekken' van uitstoot. Wanneer bedrijven massaal productie en daarmee CO<sub>2</sub>-uitstoot verplaatsen naar niet-EU landen is het netto-effect van deze heffing immers weg. Echter blijkt uit onderzoek dat deze weglek risico's zeer beperkt zijn.<sup>132</sup>

---

<sup>126</sup> Prijs op respectievelijk 2 januari 2017 en 11 januari 2021. Ember-climate.org (Geraadpleegd 18 januari 2021), EUA Price. <https://ember-climate.org/data/carbon-price-viewer/>.

<sup>127</sup> <https://ember-climate.org/data/carbon-price-viewer/>

<sup>128</sup> 152 Respectievelijk \$40-80 en \$50-100 bij een wisselkoers van 0,85 (USD/EUR op 13 november 2020). CPLC (2017), Report of the High-Level Commission on Carbon Prices. World Bank. [https://static1.squarespace.com/static/54ff9c5ce4b0a53decccfb4c/t/59b7f26b3c91f1bb0de2e41a/1505227373770/CarbonPricing\\_EnglishSummary.pdf](https://static1.squarespace.com/static/54ff9c5ce4b0a53decccfb4c/t/59b7f26b3c91f1bb0de2e41a/1505227373770/CarbonPricing_EnglishSummary.pdf).

<sup>129</sup> PBL (30 oktober 2020), Klimaat- en Energieverkenning 2020: behalen Urgenda reductiedoel 2020 onzeker, kabinetsdoel 2030 nog niet in zicht. Nieuwsbericht. <https://www.pbl.nl/nieuws/2020/klimaat-en-energieverkenning-2020-behalen-urgenda-reductiedoel-2020-onzeker-kabinetsdoel-2030-nog-niet-in-zicht>.

<sup>130</sup> De bodemprijs geldt voor alle bedrijven die onder de ETS vallen. Het tarief van €60/tCO<sub>2</sub> is gebaseerd op de 'midpoint' benchmark van de OESO: "Two benchmark values are applied, EUR 30/tCO<sub>2</sub>, a low-end estimate of the carbon costs today, and EUR 60/tCO<sub>2</sub>, a midpoint estimate of the carbon costs in 2020 and a low-end estimate for 2030." OESO (2018), Effective Carbon Rates 2018. <https://www.OESO.org/tax/tax-policy/effective-carbon-rates-2018-brochure.pdf>.

<sup>131</sup> Saez, E., Slemrod, J., & Giertz, S. H. (2012). The elasticity of taxable income with respect to marginal tax rates: A critical review. *Journal of economic literature*, 50(1), 3-50.

<sup>132</sup> Zie bijvoorbeeld:

Met de invoering van een prijs per ton uitgestoten CO<sub>2</sub> worden de externe effecten van CO<sub>2</sub>-uitstoot geïnternaliseerd. In hoeverre dit overeenkomt met een BOW is lastig in te schatten. Ten eerste omdat de absolute schade van CO<sub>2</sub> op de omgeving moeilijk meetbaar is. Zoals Wintzen schreef, kan met een belasting van 5% over de onttrokken waarde worden begonnen om deze in dertig jaar door te voeren naar een volledige internalisering van de schadelijke effecten. Met deze aanzienlijke verhoging van de CO<sub>2</sub> prijzen wordt al voor een belangrijk deel gehoor gegeven aan de BOW, hoewel het aandeel van de externe effecten dat geïnternaliseerd is ten opzichte van de totale schadelijke effecten onzeker.

### 3.6.2 Beprijzing van grondstoffen

Naast het internaliseren van de bijkomende externe kosten van CO<sub>2</sub> uitstoot ter bestrijding van klimaatverandering en luchtvervuiling is ook van belang dat externe effecten van grondstofdelving worden geïnternaliseerd en de delving uit schaarste en afhankelijkheidsoverwegingen wordt gereduceerd. Hoewel CO<sub>2</sub> met het ETS bestreden wordt, pleit Ex'Tax en ook de EU voor het belasten van grondstofgebruik. Voor een belangrijk deel aangezien het gebruik van grondstof schadelijke klimaateffecten meebrengt. Onder het idee van 'de vervuiler betaalt' dienen ook heffingen op grondstofgebruik ingevoerd te worden. Tevens ga ik in op het gebruik van grondstoffen in transportsectoren en de kosten voortkomend uit het afvalverwerkingsproces.

#### *A. Niet-energetisch*

Het gebruik van aardolie in plastics en het gebruik van aardgas bij de productie van kunstmest is onbelast.<sup>133</sup> Hier wordt het gebruik van deze brandstoffen niet gezien als 'energetisch', ofwel voor de opwekking van energie. Hoewel Nederland een energiebelasting kent (en waardoor externe kosten bij energieverbruik enigszins geïnternaliseerd worden), wordt het niet-energetisch verbruik van zowel aardgas als minerale oliën vrijgesteld van energiebelasting. De vrijstelling voor niet-energetisch verbruik is op te delen in drie onderdelen, waarvan aardgas bij kunstmest, particulier verbruik van kolen en de omzetting van minerale oliën naar chemische producten de kern vormen. "Het niet-energetische verbruik van energieproducten valt niet onder de reikwijdte van de richtlijn voor energiebelastingen. Het staat lidstaten daarom vrij om al dan niet belasting op dit verbruik te heffen".<sup>134</sup> De eindproducten van deze niet-energetisch gebruikte grondstoffen hebben in de regel een lange levensduur en eindigen met name in verbrandingsovens of in de natuur. Daarmee berokkenen deze gedegradeerde producten

---

Arroyo-Currás, T., Bauer, N., Kriegler, E., Schwanitz, V. J., Luderer, G., Aboumahboub, T., ... & Hilaire, J. (2015). Carbon leakage in a fragmented climate regime: the dynamic response of global energy markets. *Technological Forecasting and Social Change*, 90, 192-203.

<sup>133</sup> Ministerie van Financiën (2020), Fichebundel beleidsopties. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/fichebundel-beleids-opties-bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel>.

<sup>134</sup> Ministerie van Financiën (2020), Fichebundel beleidsopties. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, p.140.

schade aan mens milieu en het klimaat. Niet-energetisch verbruik berokkent deze schade zelfs in meerdere fases van de levensduur. Tijdens het productieproces van kunstmest wordt de schade door gebruik van fossiele grondstoffen als aardgas geschat op 3,8 miljard euro door onder andere CO<sub>2</sub> uitstoot.<sup>135</sup>

Uit een onderzoek naar groene belastingen van Vollebergh blijkt dat wanneer aan het einde van de levensduur van niet-energetische gebruikte grondstoffen de restanten worden verbrand, alsnog sprake is van energetisch verbruik. De energie heeft gedurende de levensduur de grondstof niet verlaten. Bij verbranding komt de energie vrij en wordt de grondstof alsnog energetisch gebruikt.<sup>136</sup> Echter blijft dit door de vrijstelling van de ‘niet-energetisch gebruikte grondstoffen’ (die alsnog verbrand worden bij einde levensduur) buiten de energiebelasting. Ook niet-energetisch gebruikte grondstoffen dienen daarom belast te worden, al dan niet in de Energiebelasting. Omdat de benodigde data ontbreken om een juiste maatstaf van heffing vast te stellen, pleit het Ex’Tax onderzoek voor een tarief van €1,88 per GJ. Dat staat gelijk aan €0,07/L ruwe aardolie en €0,07/m<sup>3</sup> aardgas. Dit komt neer op een prijsprikkel van 2% van de omzet van de sectoren die veel gebruik maken van fossiele brandstoffen als niet-energetische grondstof.<sup>137</sup>

## B. Einde levensduur grondstoffen

De Nederlandse afvalproductie lag 40% boven het gemiddelde van de EU. Jaarlijks verbrandt Nederland voor 7,8 miljoen ton aan materiaal en wordt voor 1,3 miljoen aan materiaal gestort.<sup>138</sup> Dit verbranden en storten resulteert in de teloorgang van waardevolle en kostbare materialen. Het kabinet heeft als doel gesteld in 2030 50% minder primaire grondstoffen nodig te hebben en zet hiervoor in op recycling van dit afval.<sup>139</sup> Net als het niet-energetische grondstofgebruik dient ook de afvalstoffenverwerking hoger geprijsd te worden om beter te concurreren met ruwe grondstoffen.

Ex’Tax pleit voor een verdubbeling van de afvalstoffenheffing om storten en verbranding tegen te gaan. Storten en/of verbranden is in de regel goedkoper dan hergebruiken. Een verhoging van de afvalverwerkingskosten creëert bedrijfsmogelijkheden voor de recycling van grondstoffen. Hiermee

---

<sup>135</sup> PBL (2017), Fiscale vergoening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval. <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2017-fiscale-vergoening-deel4-2853.pdf>.

<sup>136</sup> Vollebergh, Herman (et al.) (2017), Fiscale vergoening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval. Verkenning van belastingen voor het stimuleren van de circulaire economie. Milieubelastingen en Groene Groei Deel IV. PBL. <http://www.pbl.nl/publicaties/fiscale-vergoeningbelastingverschuiving-van-arbeid-naar-grondstoffen-materialen-en-afval>.

<sup>137</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier, p.23.

<sup>138</sup> Rijkswaterstaat (2017), Afvalverwerking in Nederland. Gegevens 2016.

[https://www.afvalcirculair.nl/publish/pages/129884/afvalverwerking\\_in\\_nederland\\_gegevens\\_2016\\_def\\_v\\_1\\_1.pdf](https://www.afvalcirculair.nl/publish/pages/129884/afvalverwerking_in_nederland_gegevens_2016_def_v_1_1.pdf)

<sup>139</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/milieubelastingen/afvalstoffenbelasting>.

wordt een belangrijke weg in geslagen tegen grondstofgebruik. Immers is 50% van de wereldwijde uitstoot van broeikasgassen gerelateerd aan grondstofverbruik.<sup>140</sup>

Om gerecyclede producten te laten concurreren met het gebruik van nieuw gedolven grondstoffen en brandstoffen zou de olieprijs rond de 75 dollar per olievat moeten zijn.<sup>141</sup> De olieprijs fluctueerde echter in de laatste 5 jaar tussen de 30 en 71 dollar per vat.<sup>142</sup> Ex'Tax pleit daardoor voor een minimale olieprijs van €75 per vat, om concurrentie mogelijk te maken voor duurzamere duurdere alternatieven. Met deze benadering worden naast het energetisch gebruik van grondstoffen in de energiebelasting, ook de schadelijke effecten die meer op de achtergrond spelen geïnternaliseerd.

### C. Transportsector

Ex'Tax onderscheidt drie verschillende soorten transport waarvan de negatieve externe effecten geïnternaliseerd dienen te worden. Transport is verantwoordelijk voor externaliteiten door verbranding van fossiele brandstoffen. Hierdoor wordt CO<sub>2</sub> uitgestoten. Tevens komen meerdere schadelijke stoffen vrij bij deze verbranding, waardoor naast CO<sub>2</sub> ook andere soorten luchtvervuiling plaats vindt. Overmatig gebruik van transport in alle drie sectoren brengt ten derde infrastructurele problemen met zich mee. Zo dienen wegen, landingsbanen en havens sneller vervangen te worden, waardoor publieke uitgaven toenemen. Ten eerste het wegverkeer, ten tweede het luchtverkeer en ten derde de scheepvaart. Van deze drie, zo blijkt uit figuur 2, is gekozen het wegverkeer op te nemen in het model van de belastingshift. Ex'Tax pleit daarmee voor een kilometerheffing als belastinggrondslag voor de negatieve externe effecten van het weggebruik.

#### **Wegverkeer**

De maatschappelijke kosten van vervoer van personen en goederen in Nederland zijn geschat door het CPB op 44 miljard euro. 29 miljard euro hiervan is als een externe kostenpost aan te merken (uitstoot van CO<sub>2</sub>, drukte op de weg, verkeersongevallen). De overige 15 miljard euro betreffen kosten aan de infrastructuur. Geschat wordt dat hier voor 18 miljard euro aan belastingopbrengsten tegenover staan. Van deze opbrengsten wordt 80% door automobilisten gegenereerd. Indien gekeken wordt naar alleen de externe kosten betalen gebruikers en bezitters van personenauto's, en gebruikers van de 'personentrein' nagenoeg evenveel belasting als de door hen veroorzaakte externe kosten. Echter geldt dit niet voor vracht- en bestelwagens. Een vrachtwagen berokkend 500.000 keer meer schade aan het wegdek dan een personenauto.<sup>143</sup> Momenteel licht een wetsvoorstel bij de Raad van State voor een

---

<sup>140</sup> OESO (2018), Global Material Resources Outlook to 2060; Economic drivers and environmental consequences; Highlights. <http://www.OESO.org/environment/waste/highlights-global-material-resourcesoutlook-to-2060.pdf>

<sup>141</sup> <https://www.euractiv.com/section/circular-manufacturing/news/chemical-recycling-promising-for-circular-economy-eu-official-says/>.

<sup>142</sup> <https://oilprice.com/nl/olieprijs-grafieken>.

<sup>143</sup> CPB, PBL (2020), Kansrijk mobiliteitsbeleid 2020. <https://www.pbl.nl/publicaties/kansrijk-mobiliteitsbeleid2020>.

vrachtwagenheffing van 15 eurocent per gereden kilometer, welke vanaf 2024 in werking zou treden. Omdat ook Duitsland en België al een zodanige heffing kennen, sluit Nederland aan met hetzelfde tarief.<sup>144</sup> Naast deze verwachte heffing op vrachtwagens is in het klimaatakkoord van Parijs is overeengekomen dat in 2030 alle nieuw verkochte auto's in Europa emissievrij zullen zijn. Ik merk op dat dit gaat om emissie van de auto zelf, niet emissie bij de productie van de auto.<sup>145</sup>

Zoals blijkt uit het voorgaande maakt het uit of een vrachtauto of een personenauto de openbare weg betreedt. Immers creëert een vrachtwagen meer slijtage aan wegen, en heeft deze meer CO<sub>2</sub>-uitstoot. Ex'Tax pleit daarom voor een intelligente kilometerheffing.<sup>146</sup> Van belang is dat een prijs per gereden kilometer wordt ingevoerd welke differentieert naar type voertuig, gewicht en brandstofverbruik. Ex'Tax stelt voor de bestaande motorrijtuigbelasting af te schaffen. Met dit voorstel wordt veel directer aangesloten bij het principe dat de vervuiler betaalt. Tevens kan zo'n heffing stimuleren tot het gebruik van zuinige vervoersalternatieven, kortere transportketens en een geringere afhankelijkheid van de geïmporteerde fossiele brandstoffen. Omdat een hoge belasting op vervoer de accijnsopbrengst van fossiele brandstoffen kan doen delven, dient geanticipeerd te worden op duurzame toekomstbestendige belastingheffing.<sup>147</sup>

Op Europees niveau is reeds weinig onderzoek gepubliceerd naar een EU-brede toepassing van de kilometerheffing. Wel is onderzoek gedaan naar een herziening van de Eurovignette Directive welke tot doel heeft een brede toepassing van het 'de vervuiler betaalt' principe te implementeren.<sup>148</sup> Ook in de Green Deal is dit doel vastgelegd.<sup>149</sup>

Met deze heffing beoogt Ex'Tax, maar ook Europa via de Green Deal tot hogere vervoerslasten voor zowel consumenten en bedrijven. Door de hoge lasten zou het aantal gereden voertuigkilometers moeten afnemen. Tevens worden problemen omtrent filevorming en reistijdverlies verkleind. Voorgaande leidt tevens tot een reductie van CO<sub>2</sub> uitstoot en andere vormen van luchtvervuiling.

---

<sup>144</sup> Rijksoverheid, Plannen voor invoering vrachtwagenheffing.

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/goederenvervoer/vrachtwagenheffing>.

<sup>145</sup> (2019), Klimaatakkoord. <http://www.klimaatakkoord.nl>.

<sup>146</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier, p.23.

<sup>147</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier, p.23.

<sup>148</sup> European Parliament (2020), Revision of the Eurovignette Directive. Directive 1999/62/EC on the charging of heavy goods vehicles for the use of certain infrastructures (known as the Eurovignette Directive) in May 2017. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/614625/EPRS\\_BRI\(2017\)614625\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/614625/EPRS_BRI(2017)614625_EN.pdf).

<sup>149</sup> "The price of transport must reflect the impact it has on the environment and on health." – The European Green Deal" European Commission, The European Green Deal. [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/european-green-deal-communication\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/european-green-deal-communication_en.pdf).

Het internaliseren van fossiele brandstofkosten door slimme vervoersbelastingen in te voeren draagt bij aan het reduceren van meerdere externe kosten tegelijk. Infrastructurele kosten, CO2 gerelateerde kosten en luchtvervuiling nemen af wanneer de (wegen)transportsector de externe kosten op een juiste wijze internaliseert.

## Luchtvaart

Zoals in voorgaande kort behandeld is de intra-Europese luchtvaart onderhevig aan het ETS. Echter omvat de luchtvaart meer dan intra-Europese vluchten. Daardoor worden ondanks het ETS niet alle externe kosten meegenomen. In 2020 vlogen 80 miljoen passagiers naar en van Nederlandse luchthavens, en werd voor 1,8 miljoen ton aan vracht vervoerd. Nederland was in 2018 binnen de EU verantwoordelijk voor meer dan 10% van de afzet van brandstoffen voor de luchtvaart.<sup>150</sup> Externe kosten van de Nederlandse luchtvaart worden geschat op 4,4 miljard euro per jaar.<sup>151</sup> In de berekening van deze kosten wordt geluidsoverlast en de daaruit volgende bouwproblematiek zelfs nog genegeerd.<sup>152</sup> Opvallend in de luchtvaartsector is dat een accijnzen vrijstelling geldt voor luchtvaart. Tevens betalen consumenten geen btw op vliegtickets. Omdat dit rechtstreeks indruist tegen de lange termijnvisie van de EU en ook van Nederland zelf, is een coalitie opgericht die in een politiek statement opriep de luchtvaart eerlijker te beprijzen.<sup>153</sup> Dit statement sluit naadloos aan op de visie van Ex'Tax en het principe: "de vervuiler betaalt". Onder andere met accijnzen, btw en eventueel aanvullende belastingen kunnen de externe kosten van 4,4 miljard geïnternaliseerd worden.

Internationaal is echter in verdragen vastgelegd dat accijnzen op kerosine, de belangrijkste brandstof voor de luchtvaart, niet is toegestaan. Daardoor zal een belasting op vliegverkeer een andere grondslag vereisen dan de brandstof. Ex'Tax pleit voor zo'n belasting om juist deze gedeelde accijnsopbrengsten maar ook klimaatkosten te internaliseren. Heffingen op het aantal passagiers, type vliegtuig (net als bij vrachtwagens zijn grote vliegtuigen vervuilender en meer belastend voor de infrastructuur), en de afstand tot de bestemming behoren tot de mogelijkheden. Hoewel Ex'Tax geen exacte wijze van belastingheffing voor stelt, is elke vorm van internalisering van luchtverkeerskosten die niet in de

---

<sup>150</sup> PBL (2020), Klimaat- en Energieverkenning, <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2020-klimaat-en-energieverkenning2020-3995.pdf>.

<sup>151</sup> OESO, IEA (2020), The Netherlands's Effort to Phase Out and Rationalise its Fossil-Fuel Subsidies. <https://www.oeso.org/fossil-fuels/publication/2020-OESO-IEA-review-of-fossil-fuel-subsidies-in-theNetherlands.pdf>.

<sup>152</sup> Gebaseerd op data van 2016. CPB, PBL (2020), Kansrijk mobiliteitsbeleid 2020. <https://www.pbl.nl/publicaties/kansrijk-mobiliteitsbeleid-2020>. Navraag bij PBL wijst uit dat het bedrag van €4,4 miljard alleen personenvervoer betreft. De door PBL gebruikte data zijn afkomstig uit CE Delft, INFRAS & Ricardo (2019), Sustainable Transport Infrastructure Charging and Internalisation of Transport Externalities. [https://ec.europa.eu/transport/themes/sustainable/studies/sustainable\\_en](https://ec.europa.eu/transport/themes/sustainable/studies/sustainable_en).

<sup>153</sup> Dit Joint Political Statement werd getekend door Nederland, België, Bulgarije, Denemarken, Frankrijk, Duitsland, Italië, Luxemburg en Zweden. "We believe that more coordination on pricing of negative externalities of aviation could ensure that the polluter pays a fairer price for the use of aviation transport." Morgan, Sam (7 november 2019), Nine EU countries urge new Commission to tax aviation more. Euroactiv.com. <https://www.euroactiv.com/section/aviation/news/nine-eu-countries-urge-new-commission-to-tax-aviation-more/>.

prijzen zijn verwerkt al winst. Sinds 2021 is bijvoorbeeld een vliegbelasting ingevoerd van 7,45 euro per ticket.<sup>154</sup>

Het Ministerie van Financiën beoogt met de belasting op luchtvaart ten eerste het concurrentievoordeel bij de fiscale behandeling van luchtvaart ten opzichte van andere vervoersmiddelen weg te nemen.<sup>155</sup> Tevens wordt met het principe “de vervuiler betaalt” beoogt vliegen te ontmoedigen, en daarmee de vervuilende vliegtuigen minder CO<sub>2</sub> te laten uitstoeten. Met een hogere vliegbelasting kan als neveneffect optreden dat naar meer efficiëntie gestreefd wordt, en daardoor bijvoorbeeld de bezettingsgraad per vliegtuig stijgt. Dit resulteert in een CO<sub>2</sub>-reductie per passagier. Hiermee is de visie van het Ministerie in lijn met de EC. De EC stelde in 2010 al dat de Internationale EU emissie door de luchtvaart ten opzichte van 1990 met 50% is gegroeid. Hierdoor zou onmiddellijk en resoluut actie ondernomen dienen te worden in die sectoren.<sup>156</sup>

Met de vliegbelasting kan dus een belangrijke stap worden gezet naar het internaliseren van externe kosten. Juist in deze vervuilende sector, waar brandstofaccijnzen niet ingezet worden ter correctie van de bijkomende externaliteiten, is veel winst te behalen. In tijden van coronacrisis zal blijken in hoeverre de vliegsector zware belastingen behoeft, aangezien de Covid-19 crisis significante invloed heeft op het luchtverkeer.

## **Scheepvaart**

Scheepvaart is momenteel niet onderhevig aan het ETS. Wel tracht Europa met de Green Deal deze sector ook onder het ETS te scharen. Omdat de scheepvaart tegenwoordig geen uitstootrestricties kent, brengt deze sector een aanzienlijke hoeveelheid externe kosten met zich mee. Ik ga echter alleen in op de milieu en klimaat gerelateerde. Door stikstofuitstoot bij scheepvaart komen jaarlijks voor 4,7 miljard euro aan externe kosten op.<sup>157</sup> Door gebrek aan onderzoek blijf ik de monetaire schade cijfers veroorzaakt door overbevissing, CO<sub>2</sub> uitstoot en andere mogelijke kosten schuldig. Ook voor de scheepvaartsector zijn accijnsvrijstellingen opgenomen in de communautaire wateren.

Een belasting op scheepvaart gebaseerd op de externe kosten draagt bij aan de internalisering ervan. Echter kan ook in deze sector de brandstof niet als grondslag dienen door internationale verdragen. Dat

---

<sup>154</sup> De vliegbelasting is ontworpen als een belasting op vliegtickets voor vertrekkende passagiers; Rijksoverheid Wijziging wetsvoorstel vliegbelasting naar Raad van State. <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2020/11/13/wijziging-wetsvoorstel-vliegbelasting-naar-raad-van-state>.

<sup>155</sup> Ministerie van Financiën (2020), Fichebundel beleidsopties. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/fichebundel-beleidsopties-bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel>.

<sup>156</sup> European Commission (17 september 2020), The 2030 Climate target plan.

[https://ec.europa.eu/clima/sites/clima/files/eu-climate-action/docs/com\\_2030\\_ctp\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/clima/sites/clima/files/eu-climate-action/docs/com_2030_ctp_en.pdf).

<sup>157</sup> Adviescollege Stikstofproblematiek (Commissie Remkes-II) (2020), Niet alles kan overal.

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/06/08/niet-alles-kan-overal>. Externe kosten per kilo NO<sub>x</sub>: €34,70 (Milieuprijs – midden). CE Delft (2017), Handboek Milieuprijzen 2017.



een belasting van groot belang is, blijkt uit cijfers van de EC. Uit onderzoek blijkt dat jaarlijks voor 100 miljard aan externe kosten in de EU opkomen door de scheepvaart.<sup>158</sup> De EU zet al in op een uitbreiding van het ETS, maar zal niet in staat zijn genoeg externe kosten te compenseren. Het Europees Parlement heeft een CO2-reductie opgelegd aan de sector van 40% in 2030, ten opzichte van het basisjaar in 1990. Echter is de uitstoot van deze sector juist toegenomen met 10%. Een aanvullende belasting op scheepvaart lijkt dus nodig.

Scheepvaart is wereldwijd een van de grootste vervuilende sectoren. Het internaliseren van de externe kosten is daarmee essentieel. Een juist belastingbeleid kan bijdragen aan een schonere toekomst voor deze branche. Onderzoek wijst uit dat 99% van de schepen op de route China-Verenigde Staten met slechts kleine aanpassingen op waterstof kunnen varen. Belastingbeleid zoals het Ex'Tax project kan bijdragen deze switch te maken.

### 3.6.3 Beprijzing van water

Omdat door vervuiling en toenemende droogte ook in toenemende mate waterschaarste heerst in Nederland en veel andere delen van Europa (hoofdstuk 2), heeft Nederland baat bij zuinigheid omtrent water. Echter ontbreekt een financiële prikkel. Sterker nog, de grondwaterbelasting is in 2012 afgeschaft.<sup>159</sup> Tegenwoordig wordt slechts belasting over leidingwater geheven per aansluiting over maximaal 300 m<sup>3</sup>.<sup>160</sup> Omdat intensief gebruik van leidingwater door huishoudens negatieve effecten meebrengt voor de algehele waterhuishouding van Nederland, zou een belasting op water deze negatieve externaliteiten internaliseren.

Ex'Tax onderzoek pleit voor een 25% heffing op het gebruik van leidingwater. Echter maken zij de kanttekening dat water een basisbehoefte is, en daardoor belastingvrij beschikbaar gesteld kan worden tot op een nader te bepalen hoeveelheid.

### 3.6.4 Tussenconclusie

In lijn met het gedachtegoed van Wintzen heeft het Ex'Tax project in de onderzoeken van 2014, 2016 en 2021 een belastinggrondslag van groene belastingen samengesteld. In het Deltaplan Belastingen voor een Circulaire Economie is een selectie gemaakt van deze grondslagen om de negatieve en tevens milieu gerelateerde externaliteiten te internaliseren. Onder andere heffingen op CO2-uitstoot,

---

<sup>158</sup> Voor de EU28 bedragen de externe kosten van de zeescheepvaart €98 miljard en van de binnenvaart €2,9 miljard. CE Delft (2019), Handbook on the external costs of transport.

<https://cedelft.eu/publications/handbook-on-the-external-costs-of-transport-version-2019/>.

<sup>159</sup> In 2011 leverde de grondwaterbelasting €176 miljoen op. CBS Overheid; ontvangen belastingen en wettelijke premies. <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/84120ned/table?ts=1604495770983>.

<sup>160</sup> [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/overige\\_belastingen/belastingen\\_op\\_milieugrondslag/belasting\\_op\\_leidingwater/wat\\_is\\_belasting\\_op\\_leidingwater](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/overige_belastingen/belastingen_op_milieugrondslag/belasting_op_leidingwater/wat_is_belasting_op_leidingwater).

grondstofgebruik, water en transport aangedragen worden om de negatieve externaliteiten te internaliseren. Hoewel het lastig is te bepalen wat de verhoudingen zijn van de voorgestelde heffingen ten opzichte van de totale onttrokken waarde per sector, is elke poging tot internalisering van de kosten een stap in de goede richting. Meer onderzoek zal nodig zijn voor de vaststelling van de schade per sector, en daaruit volgend een juiste belasting. Echter krijgt het concept van de onttrokken waarde al meer vorm met dit prototype van een vernieuwend belastingsysteem.

### 3.7 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik stil gestaan bij externe en interne effecten. Met de beantwoording van de volgende deelvraag zal ik dit onderwerp afsluiten.

*“Hoe verhoudt de onttrokken waarde zich tot externe effecten en hoe kan beleid bijdragen deze te internaliseren*

Eenzijds zijn in paragraaf 3.2 en 3.3 externe effecten de revue gepasseerd, en tevens hoe de onttrokken waarde zich hier tot verhoudt. Externe effecten, ook wel externaliteiten, betreffen indirecte effecten die invloed hebben op het welzijn ofwel de consumptie en productie van anderen, maar waarvan de effecten niet in de productprijs worden meegenomen. Het resultaat van deze effecten is een kloof tussen private baten en kosten en sociale baten en kosten. Er zijn zowel positieve als negatieve externaliteiten denkbaar. De onttrokken waarde poogt immers de milieu gerelateerde externe effecten te omvatten. De BOW is een instrument dat bedrijfsmodellen in lijn brengt met de planeet.

Bij negatieve externaliteiten ligt de prijs te laag en de productie te hoog omdat niet alle kosten worden doorgerekend in de prijs. Bij positieve externaliteiten is dit omgekeerd. Het betreft dan de kloof tussen private en sociale opbrengsten. Hierdoor zullen de private opbrengsten kleiner zijn dan de sociale opbrengsten en zal bijvoorbeeld minder R&D plaats vinden dan sociaal wenselijk is. Wanneer het private en sociale marktevenwicht verschillen kan dit leiden tot inefficiënte markten. Om het welzijn van alle individuen te maximaliseren dienen sociale kosten minimaal te zijn en sociale opbrengsten maximaal. Het maximaliseren van welzijn vereist de techniek tot het ‘internaliseren’ ofwel opnemen van alle, dus ook de externe, baten en kosten bij de besluitvorming van huishoudens en bedrijven. Wanneer kosten en opbrengsten niet geïnternaliseerd worden zal onderproductie het gevolg zijn van goederen of diensten die positieve externaliteiten meebrengen. Overproductie volgt wanneer negatieve externaliteiten niet geïnternaliseerd worden. Zowel overproductie als onderproductie creëren niet-optimale marktevenwichten in termen van wat gedragseconomen noemen het sociaal optimaal welzijn.

Naast externe effecten bestaan ook interne effecten. Dit zijn indirecte effecten die een effect hebben op het welzijn van het individu zelf. Van belang is dat deze effecten niet in het beslissingsproces van het individu worden meegenomen.

Zoals Wintzen schreef: businessplannen dienen in lijn gebracht te worden met de planeet. Dit kan door een belasting op de onttrokken waarde te heffen. Deze onttrokken waarde geeft een benadering van de externe kosten die het milieu en ecosysteem (in negatieve zin) beïnvloeden. Juist het effect van internaliseren van milieu-gerelateerde kosten is uitgebreid aan bod gekomen in verschillende Ex'Tax projecten.

Dat private markt-gebaseerde beslissingen niet zullen leiden tot een efficiënt marktevenwicht vanuit het perspectief van het sociale welzijn wanneer externaliteiten aanwezig zijn, is in 1920 al gepubliceerd in het werk van Pigou. Hierin beveelt hij overheidsingrijpen aan als corrigerend effect voor externaliteiten door middel van belastingen en subsidies. Volgens Pigou dienen 'vervuilers', i.e. de veroorzakers van negatieve externaliteiten, gecorrigeerd te worden met een belasting gelijk aan de schade die deze externaliteit meebrengt. Deze belasting zou de situatie bewerkstelligen die zou zijn ontstaan wanneer de externaliteiten volledig geïnternaliseerd zouden worden. Dit fenomeen is beter bekend als de Pigouviaanse belasting. Dit betreft een belasting op elke marktactiviteit die negatieve externaliteiten genereert.

Coase beargumenteerde daarentegen dat marktmechanismen uit zichzelf de externaliteiten corrigeren. Hij stelde dat ook zonder overheidsingrijpen een juist marktevenwicht tot stand kan komen. Volgens Coase kunnen particuliere economische deelnemers het probleem van externe effecten onderling oplossen doordat de partijen altijd een overeenkomst kunnen bereiken waarbij het resultaat voor iedereen beter is, ook wel het Coase-theorema. Om onderhandelingen en contracten daadwerkelijk als oplossing in te zetten tegen markt falen, dient voldaan te worden aan een aantal voorwaarden. Ten eerste dienen eigendomsrechten duidelijk vergeven te zijn en ook daadwerkelijk rechten kunnen uitoefenen. Ten tweede moeten transactiekosten laag zijn omdat anders de totstandkoming van de transactie zelf onder druk staat. Ten derde dient geen informatie asymmetrie te bestaan bij de transactie.

Het probleem van eigendomsrechten als oplossing voor markt falen betreft een fundamenteel obstakel voor het oplossen van externaliteiten via marktmechanismen en zelfcorrigerende oplossingen omdat indirecte effecten van productie of consumptie effect hebben op publieke goederen. Publieke goederen zijn namelijk zowel niet-exclusief als niet-rivaliserend. Wanneer private opbrengsten van een publiek goed relatief klein zijn ten opzichte van de sociale baten en de private kosten relatief groot, zullen de publieke goederen mogelijk niet tot stand komen of verkeerd gebruikt worden. Juist het probleem

omtrent publieke goederen toont aan dat overheidsingrijpen en belastingen noodzakelijk zijn voor een juist marktevenwicht.

Schone lucht, schoon water, biodiversiteit, een leefbaar klimaat en de vispopulatie zijn allen niet-rivaliserende en niet-uitsluitbare goederen. Dit betreffen gratis goederen, geproduceerd door de natuur en toegankelijk voor iedereen. Daarbovenop speelt dat voor deze goederen geen duidelijke eigendomsrechten zijn afgegeven of kunnen worden afgegeven. Als resultaat hiervan waarderen huishoudens en bedrijven deze publieke goederen niet hoog genoeg; met andere woorden, niet alle kosten worden meegenomen om tot het marktevenwicht te komen. Met inachtneming van de kennis van het Coase theorema zal de oplossing door middel van onderhandelen en contracten sluiten hier niet goed toepasbaar zijn. Corrigerende belastingen zoals Pigou voorstelde lijken dus uitkomst te moeten bieden. Zo dacht ook het Ex'Tax project.

In lijn met het gedachtegoed van Wintzen heeft het Ex'Tax project in de onderzoeken van 2014, 2016 en 2021 een belastinggrondslag van groene belastingen samengesteld. In het Deltaplan Belastingen voor een Circulaire Economie is een selectie gemaakt van deze grondslagen om de negatieve en tevens milieu gerelateerde externaliteiten te internaliseren. Onder andere heffingen op CO<sub>2</sub> uitstoot, grondstofgebruik, water en transport aangedragen worden om de negatieve externaliteiten te internaliseren. Hoewel het lastig is te bepalen wat de verhoudingen zijn van de voorgestelde heffingen ten opzichte van de totale onttrokken waarde per sector, poogt het Ex'Tax met de nieuwe grondslagen tot het internaliseren van externe kosten. Het opvoeren van de belastingen tot de juiste tarieven heeft tijd nodig. Net zoals het bedrijfsleven tijd nodig heeft aan te passen aan de nieuwe economische stimulansen.

In dit hoofdstuk heb ik stilgestaan bij de groene belastingen geïntroduceerd door het Ex'Tax project en de EU. Echter bestaat al sinds 1969 een algemene consumptiebelasting: de Omzetbelasting, ook wel de belasting over de toegevoegde waarde. Als tegenhanger van de BOW zal ik in het volgende hoofdstuk ingaan op deze consumptie belasting. Ik tracht te onderzoeken wat de achtergrond van deze belasting is, en in hoeverre deze belasting geschikt is als belasting op consumptie. Na een evaluatie van de achtergrond en werking probeer ik deze consumptiebelasting te vergelijken met de belastinggrondslagen van het Ex'Tax programma en de EU.

# Hoofdstuk 4 – Belasting over de toegevoegde waarde

## 4.1 Inleiding

In afgelopen hoofdstukken heeft de focus gelegen op de onttrokken waarde en een mogelijke belasting over die waarde. Het doel van deze belasting is de schadelijke aspecten van consumptie door marktfalen volgend uit externaliteiten tegengaan. Het Ex'Tax project heeft het concept van de BOW vormgegeven en tracht de oorsprong van schadelijke consumptie zwaarder te belasten en de daaruit volgende belastingopbrengsten in te zetten voor een lastenverlichting op arbeid om werkloosheidsproblematiek op te lossen. De nood tot invoer van deze belasting vindt haar oorsprong onder andere in het niet (of te weinig) beprijzen van schadelijke externe effecten van consumptie. In recente Ex'Tax onderzoeken zijn verschillende belastinggrondslagen voorgesteld om dit te verwezenlijken, zoals (extra) belastingen op brandstof, water, CO<sub>2</sub> en andere grondstoffen. Hiermee wordt impliciet gesteld dat huidige consumptiebelastingen te laag zijn.

Nederland kent echter wel een consumptiebelasting: de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit betreft een belasting over de overdracht van materiele en immateriële goederen.<sup>161</sup> De omzetbelasting is een belangrijke bron van inkomsten voor de Nederlandse staat. Uit cijfers van het jaarverslag van het Rijk blijkt dat de omzetbelasting 58,5 miljard euro opbracht in 2020. Daarmee heeft de omzetbelasting een aanzienlijk aandeel in de 193 miljard euro aan totale belastingopbrengsten van het Rijk.<sup>162</sup> Op grond van de Btw-richtlijn wordt de omzetbelasting in heel de EU geheven en daarmee is deze Europees geharmoniseerd. Uit artikel 1 tweede lid<sup>163</sup> van de Btw-richtlijn blijkt dat deze belasting een algemene verbruiksbelasting dient te zijn. Omdat dit onderzoek in het teken staat van het belasten van de onttrokken waarde, en deze onttrokken waarde sterke banden heeft met het verbruik van producten, behandel ik in dit hoofdstuk de reeds bestaande verbruiksbelasting. Ik tracht te onderzoeken hoe deze belasting tot stand is gekomen en met welke oogmerken. Daarnaast zet ik de werking van de belasting uiteen waarvan ik de relevantie toereikend vind voor dit onderzoek en ga ik in op een aantal ongeschreven wetten van deze belastingen i.e. beginselen. Ik wil tevens onderzoeken of de omzetbelasting in de huidige vorm een voldoende belasting op consumptie is, en hoe de roep om een belasting op de onttrokken waarde zich verhoudt tot de reeds bestaande consumptiebelasting. Om al deze vragen te beantwoorden, zal dit hoofdstuk de volgende deelvraag centraal staan.

*“Wat is de huidige consumptiebelasting voor Nederland en de EU en hoe verhoudt deze zich tot de BOW?”*

Ik vang dit hoofdstuk aan met de totstandkoming van de Europees geharmoniseerde omzetbelasting. Ik ga in op kenmerken van verbruiksbelastingen in het algemeen en wil vervolgens met de Europese invulling daarvan.

## 4.2 Achtergrond van een algemene verbruiksbelasting

### 4.2.1 Een korte geschiedenis

Sinds jaar en dag worden omzetbelastingen geheven om de uitgaven van het ‘rijk’ te dekken. Zo kenden Romeinen belastingen over goederenhandel bij geveilde producten en werd ook de aankoop van slaven in de belastingheffing betrokken. Ook na de val van het Romeinse reik bleven deze belastingen in gebruik bij de autoriteiten. Zelfs in de middel eeuwen bleven omzetbelastingen van belang. Zo kende Spanje in de 14<sup>e</sup> eeuw de ‘Alcabala’ welke als een omzetbelasting kon worden beschouwd.<sup>164</sup> In die tijd

---

<sup>161</sup> Zie W.F. Nederstigt, *Economische beoordeling van omzetbelastingen*, Kluwer, Deventer, 1964, blz. 24.

<sup>162</sup> Financieel Jaarverslag van het Rijk 2020, p.44.

<sup>163</sup> Artikel 1 lid 2 Richtlijn 2006/112/EG; “*Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.*”

<sup>164</sup> Huiskamp, J. C. L. (1966). *De omzetbelasting in internationaal verband*. Kluwer.

werden reeds in andere Europese landen omzetbelastingen geheven. Nederland maakte kennis met een omzetbelasting door de poging van Alva zijn legere te bekostigen door een belasting van 10% op de verkoopopbrengsten van roerende goederen in te voeren in de Nederlanden. Vanaf de 20<sup>e</sup> eeuw zijn omzetbelastingen gebruikt om crises en noodsituaties te bestrijden. Zo voerde Duitsland een omzetbelasting in medio 1916, ten tijde van de Eerste Wereldoorlog. In Frankrijk en België werden respectievelijk in 1920 en 1921 omzetbelastingen ingevoerd om de desastreuze gevolgen voor de staat te dekken. In aanloop naar de Tweede Wereldoorlog voerde het Verenigd Koninkrijk een uitgebreid stelsel van accijnzen in onder het motto: “How to pay for the war?”. Dit uitgebreide systeem van accijnzen was als omzetbelasting te beschouwen. Nederland voerde in 1934 niet als gevolg van een oorlog maar als reactie op de economische crisis van die tijd een omzetbelasting in.<sup>165</sup> Hoewel met deze omzetbelasting met name beoogd werd de gevolgen van de crisis te bestrijden, heeft Nederland sindsdien altijd een omzetbelasting gehad.

Onder de Duitse bezetting werd de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1933 bij het Besluit op de Omzetbelasting 1940 vervangen door een cumulatief cascdestelsel (hier kom ik later dit hoofdstuk op terug) naar Duits voorbeeld. Deze belasting bleef in werking tot 1955. Op 1 januari 1955 trad de Wet op de Omzetbelasting 1954 in werking. Gevolg was een belasting met een cumulatieve heffing in verschillende schakels van de productie- en distributieketen. Tevens werden diensten in de belastingheffing betrokken; de kleinhandel werd uitgesloten van deze heffing. Met dit nieuwe systeem vanaf 1955 werd een stap in de richting van een geharmoniseerde Benelux-belasting beoogd. Harmonisatie op Benelux-niveau is echter nooit gerealiseerd. Wel vond harmonisatie plaats in het kader van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: “EEG”). In 1967 kreeg harmonisatie vorm door de invoer van twee richtlijnen op grond waarvan de zes toenmalige EEG-lidstaten<sup>166</sup> hun individuele omzetbelastingen vervingen door een geharmoniseerde omzetbelasting. In Nederland werkte dit uit tot de Wet op de omzetbelasting 1968 welke vandaag de dag nog geldt als de basis van de Nederlandse omzetbelasting.<sup>167</sup>

#### 4.2.2 Omzetbelasting als verbruiksbelasting

Met de omzetbelasting wordt de overdracht van producten belast op hun weg van producent naar consument. Diensten kunnen ook in de heffing worden betrokken. Voor dit onderzoek is het van belang te weten welk rechtskarakter de omzetbelasting heeft. Dit karakter ziet op de reden waarom de overdracht van goederen belast wordt. De kenmerken van de belasting zijn doorslaggevend voor de

---

<sup>165</sup> Kamerstukken II 1932/33 305, nr. 3, blz 8; ‘Verwacht werd dat de invoering der omzetbelasting van grootte betekenis zal zijn tot schraging van ’s Rijks financieelen toestand’.

<sup>166</sup> Deze zes landen betreffen: Frankrijk, Bondsrepubliek West-Duitsland, Italië, België, Luxemburg en Nederland.

<sup>167</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). Omzetbelasting. Deventer, *Wolters Kluwer*, p.7.

vaststelling van het rechtskarakter. Bij de wettelijke interpretatie is dit rechtskarakter een belangrijke leidraad.

De omzetbelasting zoals de EU en daarmee Nederland die kennen, heeft het karakter van een verbruiksbelasting. Dit is wettelijk vastgelegd in de Btw-richtlijn.<sup>168</sup> Zoals volgt uit de naam tracht de omzetbelasting als verbruiksbelasting het verbruik van goederen en diensten te belasten.<sup>169</sup> De opvatting wat als ‘verbruik’ dient te worden geïnterpreteerd is reeds bediscussieerd in de literatuur. Algemeen wordt aangenomen dat consumptief verbruik de norm is, en productief verbruik niet onder het verbruiksbegrip dient te vallen. Zo schreef Tuk dat een verbruiksbelasting een heffing is op het verbruik van goederen en diensten door particulieren<sup>170,171</sup>. Een meer recentere omschrijving van de verbruiksbelasting is te vinden in het werk van Van Hilten en Van Kesteren. Zij omschrijven een verbruiksbelasting “*als een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.*”<sup>172</sup> Ik sluit mij hierbij aan.

Consumptie wordt in literatuur in de regel omschreven als het direct en uiteindelijk gebruik van goederen en diensten ter bevrediging van de behoeftes van particulieren.<sup>173</sup> Om dit te meten dient, net zoals bij de BOW, een in geld uitgedrukte benadering van de maatstaf te worden gesteld. De BOW gebruikte de ‘ontrokken waarde’ als maatstaf. De omzetbelasting hanteert de consumptie. Consumptie als maatstaf kan geschieden door enerzijds de objectieve waarde van consumptie vast te stellen, anderzijds door de prijs in het economische verkeer te hanteren. Het ligt voor de hand aan te sluiten bij wat de consument over heeft voor de consumptie.<sup>174</sup> Dat lijkt daarmee de beste schatting voor de consumptiewaarde. Het moment van de besteding en het gebruik speelt ook een rol. Zo zal bij de consumptie van een ijsje het moment van besteding en verbruik slechts minuten uit elkaar liggen. Bij consumptie van duurzamere goederen zoals auto’s of een horloge is het moment van consumptie verspreid over de vaak lange gebruiksduur van de goederen. De vraag rijst of de besteding dan nog steeds de beste maatstaf voor het verbruik is. Toch menen verscheidene auteurs dat ook bij deze duurzamere goederen de besteding de beste maatstaf is.<sup>175</sup> De besteding is het middel om tot het verbruik te komen en daarmee het aanknopingspunt voor een verbruiksbelasting. Belastingtechnisch is het daarmee niet van belang of het ijsje daadwerkelijk geconsumeerd wordt. Bij het niet consumeren zal dus ook geen recht van teruggaaf ontstaan.

---

<sup>168</sup> Zie art. 1 lid 2 van de Btw-richtlijn.

<sup>169</sup> Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité onder voorzitterschap van F. Neumark; Brussel 1962. Zie ook het ABC-rapport van 1962.

<sup>170</sup> Onder particulieren dient een ruime interpretatie te worden verstaan; de meeste verbruiksbelastingen betreffen ook overheidsuitgaven in een dergelijke heffing.

<sup>171</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979, blz. 33.

<sup>172</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). Omzetbelasting. Deventer: Wolters Kluwer, p.9.

<sup>173</sup> L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, WFR 1972/5109 en 5110.

<sup>174</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). Omzetbelasting. Deventer, Wolters Kluwer, p. 8.

<sup>175</sup> Zie bijvoorbeeld L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, WFR 1972/5109 en 5110.



De Europese omzetbelasting vindt op indirecte wijze plaats. Dat wil zeggen: heffing vindt plaats bij wie de consument zijn besteding doet en niet bij de consument zelf.<sup>176</sup> Deze belasting wordt immers geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten die door ondernemers worden verricht. Juridisch lijkt daarmee het indirecte karakter duidelijk. Economisch bezien maakt het uit op wie de belasting wordt afgewenteld, de consument of de leverancier. Omdat aangenomen kan worden dat afwenteling op de consument maximaal gestimuleerd wordt, lijkt economisch hetzelfde doel behaald te worden als wanneer een directe consumptiebelasting zou worden geheven. De heffing zelf vindt al op het tijdstip plaats waarop het goed overgaat naar de consumptieve sfeer, dus voor de daadwerkelijke consumptie. Hierdoor komt het bestedingsaspect tevens nadrukkelijk naar voren. Het gaat er bij deze heffing dus om consumptie door middel van de besteding te belasten.<sup>177</sup>

In voorgaande hoofdstukken zijn accijnzen reeds de revue gepasseerd. Ook accijnzen trachten consumptie te belasten.<sup>178</sup> Accijnzen en ex- en internaliteiten worden immers vaak in dezelfde context gebruikt. Het verschil zit hem in algemene verbruiksbelastingen en bijzondere verbruiksbelastingen. Een algemene verbruiksbelasting – zoals de geharmoniseerde Europese omzetbelasting – tracht alle bestedingen van consumenten in de heffing te betrekken. Bijzondere belastingen – zoals accijnzen – trachten slechts specifieke goederen of diensten in de heffing te betrekken. Praktijkvoorbeelden van deze specifieke goederen waar ‘extra’ bijzondere consumptiebelastingen op geheven worden zijn tabak, alcohol en minerale oliën. Accijnzen zijn net als de Europese omzetbelasting aan te merken als indirecte belasting. Ook bij accijnzen wordt geheven bij de leverancier, terwijl afwenteling op de consument plaats vindt. Om een voorstelling te maken bij een directe bijzondere verbruiksbelasting kan men bijvoorbeeld denken aan de gemeentelijke onroerendezaakbelasting.

#### 4.2.3 Kenmerken van een verbruiksbelasting

Nu is vastgesteld dat de omzetbelasting is ingevoerd als verbruiksbelasting behandel ik in deze paragraaf de kenmerken van zo’n verbruiksbelasting.

#### **Bestemmingsland**

Logischerwijs beoogt een verbruiksbelasting het verbruik van goederen en diensten door de consument te belasten. Om dit werkbaar te maken, dient belastingheffing plaats te vinden in het land van verbruik.<sup>179</sup> Ingevolge dit principe dienen goederen die naar een andere lidstaat vervoerd worden in beginsel te zijn onderworpen aan een zo laag mogelijke belastingdruk omdat het gebruik niet in Nederland zal plaatsvinden. Bij export dient dus geen belasting te drukken op de goederen. Het principe

---

<sup>176</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer, Wolters Kluwer, p. 8.

<sup>177</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer, Wolters Kluwer, p. 8.

<sup>178</sup> Jacobs, B. Ontwerp voor een beter belastingstelsel, H10, Sijbren Cnossen, p. 184 – 198.

<sup>179</sup> L.F. Ploeger, ‘Het verbruik in de omzetbelasting’, WFR 1972/5109 en 5110.

van een teruggave van reeds betaalde belasting bij uitvoer volgt hier ook uit. Tevens brengt het karakter van de verbruiksbelasting mee dat het geen verschil mag maken of het consumptiegoederen betreft die vervaardigd zijn in het land zelf dan wel in het buitenland geproduceerd zijn. Hieruit volgt dat bij invoer van goederen belasting geheven dient te worden. Met deze belasting wordt bereikt dat de druk op in het buitenland vervaardigde producten gelijk is aan de belastingdruk op in het binnenland geproduceerde goederen. In het geval van ongelijke belastingdruk kan de partij met de hoogste belastingdruk zelfs op termijn uitgeschakeld worden door concurrentienadelen. Hierdoor verschilt een omzetbelasting bij invoer wezenlijk van bijvoorbeeld een invoerrecht. Belastingheffing bij invoer in geval van omzetbelasting heeft slechts een compenserend doel en bewerkstelligt een bepaalde vorm van neutraliteit, terwijl invoerrechten meer protectionistische doeleinden hebben. Uit de kennis van voorgaande blijkt dat belasting wordt geheven en ten goede komt aan het verbruiksland, het land waar het verbruik plaats vindt. Dit wordt ook wel aangeduid als het bestemmingslandbeginsel.<sup>180</sup>

Voorgaande heeft in de regel ook betrekking op diensten. Kenmerkend aan diensten is echter dat deze niet fysiek de grens over gaan. Zo betogen verschillende auteurs dat het bestemmingslandbeginsel ook van toepassing is op de Nederlander die diensten consumeert tijdens zijn vakantie in New York. Het betrekken van zulke diensten in een Nederlandse verbruiksbelasting lijkt haaks op de ratio te staan. Het verbruik, ook wel genot, vindt immers plaats in New York.<sup>181</sup> De vraag rijst nu wat te doen met (duurzame) goederen die de consument in New York koopt en meebrengt naar Nederland. Wanneer bij invoer belasting wordt geheven ontstaat dan dubbele heffing: een maal bij aanschaf, een maal bij invoer. De praktijk biedt hier vrijstellingen en andere oplossingen voor. Hier ga ik in dit onderzoek niet nader op in.

### **Afwenteling op de consument**

Het indirecte karakter van de verbruiksbelasting brengt mee dat een ondernemer de belasting doorberekent in de prijzen. Hoewel de wetgever zich niet zal bemoeien met de prijszetting door de ondernemer, dient de wetgever wel rekening te houden met de afwenteling van de belasting op de consument. De belasting dient volledig te drukken op de consument en niet bij de producent of de ondernemer. De verbruiksbelasting beoogt immers consumptief verbruik te belasten. Ook is een situatie voor te stellen van het in eigen gebruik consumeren. Een vishandelaar die een portie eigen gebakken kibbeling nuttigt, is even goed consument als de andere klanten. Dit eigen gebruik zal dan ook een (fictief) belastbaar feit opleveren in verbruiksbelastingen. Het mocht immers niet uitmaken bij wie de consument consumeert. De belasting dient ook bij eigen consumptie te drukken op de hoedanigheid van consument.

---

<sup>180</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.10.

<sup>181</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.10.

### **Objectieve vrijstellingen en differentiatie**

Met een voorbeeld van De Echte Bakker en het door hen gebakken brood zet ik vrijstellingen en tariefdifferentiatie voor een indirecte belasting uiteen. In een indirecte verbruiksbelasting dragen vrijstellingen en tariefdifferentiatie een objectief karakter. Indien de wetgever het consumeren van brood wil stimuleren moet hij het product brood vrijstellen, en niet de Echte Bakker.<sup>182</sup> Indien de wetgever niet het brood (objectief) maar de Echte Bakkers zou vrijstellen (subjectief) zou voor hen een concurrentievoordeel op de broodmarkt ontstaan. De Echte Bakkers kunnen hun brood dan goedkoper aanbieden dan andere bakkers, doordat in beginsel geen omzetbelasting drukt op hun broden. Aftrek van voorbelasting, waar ik later op kom, gooit hier wel nog enigszins roet in het eten. Het objectieve karakter van een vrijstelling poogt dus de betreffende markt zo min mogelijk te verstoren. Hier ga ik later uitgebreid nader op in. Wanneer de broodmarkt geheel wordt vrijgesteld, concurreren de bakkers onderling eerlijk. De vraag is hoe eerlijk dit is ten opzichte van andere (misschien wel vergelijkbare) etenswaren. Het wrange karakter van een objectieve vrijstelling dringt hier duidelijk door.

Aan de hand van vrijstellingen en verschillende tarieven kan een sturende werking tot stand komen middels omzetbelastingen. Zo kan de broodconsumptie gestimuleerd worden door de levering van brood objectief vrij te stellen. Deze sturende werking vertoont gelijkenissen met de BOW. De BOW beoogt schadelijke externaliteiten te corrigeren door deze kosten in de prijs te betrekken door een belasting. Hiermee lijkt de BOW op eenzelfde manier te sturen als een algemene verbruiksbelasting. Toch heeft de BOW ook kenmerken van een meer bijzondere verbruiksbelasting, aangezien beargumenteerd kan worden dat niet consumptie in het algemeen in de heffing betrokken wordt, maar slechts de schadelijke.

#### **4.2.4 Tussenconclusie**

Met de omzetbelasting wordt, zoals gezegd, de overdracht belast van producten op hun weg van producent naar consument. Diensten worden ook in de heffing betrokken. De omzetbelasting zoals Nederland en de EU die kennen heeft het karakter van een verbruiksbelasting. Algemeen wordt aangenomen dat consumptief verbruik de norm is en productief verbruik niet onder het verbruiksbegrip dient te vallen. Als definitie van een verbruiksbelasting hanteer ik: “een belasting die de consumptie beoogt te belasten. Dat kan geschieden door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.”

De Europese omzetbelasting vindt op indirecte wijze plaats. Dat wil zeggen: heffing vindt plaats bij wie de consument zijn besteding doet en niet bij de consument zelf. Belasting wordt geheven en komt ten goede aan het land waar het verbruik plaats vindt. Dit wordt ook wel aangeduid als het

---

<sup>182</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.11.

bestemmingslandbeginsel. Het indirecte karakter brengt mee dat een ondernemer de belasting doorberekent in de prijzen. De wetgever dient een volledige afwenteling van de belasting op de consument te bewerkstelligen. Aan de hand van vrijstellingen en verschillende tarieven kan een sturende werking tot stand komen middels omzetbelastingen mits minimale markt- en concurrentieverstoring.

## 4.3 Belasting over de toegevoegde waarde

### 4.3.1 Cascadestelsels

In deze paragraaf ga ik in op het stelsel van heffing. De omzetbelasting zoals de EU en daarmee Nederland die kennen wordt geheven via een cascadestelsel. In zo'n stelsel wordt geheven in alle fasen van productie en distributie. Hier wordt in beginsel telkens belasting geheven over de gehele in rekening gebrachte prijs. Op die manier ontstaat zogenaamde cumulatie van heffing. De belasting die in een eerdere schakel in de heffing is betrokken wordt doorberekend in de prijs aan de volgende schakel. Hierna wordt in de volgende schakel belasting geheven over het totaal en dus belasting geheven over de in de prijs doorberekende belasting. Met dit stelsel wordt enerzijds administratieve eenvoud bereikt en anderzijds een hoge opbrengst door de cumulatie van belasting.<sup>183</sup> Hiertegenover staat dat de belasting hoger wordt naar mate de productieketen van producent tot consument langer is. Dit zou dan weer rechtstreeks in gaan op de principes van het Ex'Tax project. Een cascade stelsel zou niet bewerkstelligen dat ondernemers meer diensten toevoegen aan hetzelfde product, aangezien zij per toegevoegde dienst meer belasting zouden moeten betalen en een diensten intensief product onevenredig duur zou worden. De circulaire economie zou dan moeizaam tot stand komen.

Om de cumulatie van belastingheffing tegen te gaan is het systeem van aftrek van voorbelasting in het leven geroepen. Met deze methode wordt op de belaste verkopen van de ondernemer het geldende omzetbelasting tarief toegepast. Van het verkregen bedrag aan belasting wordt het totaal van de omzetbelasting dat op de inkopen van de ondernemer drukt afgetrokken. Hierdoor wordt de al belaste 'omzet' geëlimineerd uit het cascadestelsel en cumuleert de belasting niet meer. De aftrek van omzet die drukt op de inkopen wordt ook wel aangeduid als 'aftrek van voorbelasting'.<sup>184</sup> Het systeem van aftrek van voorbelasting bewerkstelligt een proportionele belastingdruk in verhouding tot de consumentenprijs. Nadeel van deze methode is de administratieve ingewikkeldheid omdat ondernemers per afzonderlijke prestatie een belastingadministratie zullen moeten hanteren.<sup>185</sup>

---

<sup>183</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.18.

<sup>184</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.19.

<sup>185</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.19.

### 4.3.2 Aftrek van voorbelasting

Omzetbelasting middels een systeem van aftrek van voorbelasting leidt tot een paradox. Degene die denkt te zijn vrijgesteld wordt belast, terwijl degene die wordt belast in feite is vrijgesteld. In deze subparagraaf ga ik nader in op deze paradox.

Het Europese omzetbelastingstelsel met aftrek van voorbelasting (hierna: “**btw**”) betreft elke productie- of distributieschakel in de heffing. Ook door ondernemers verrichte diensten zijn onderworpen aan de btw. De afnemer van goederen en diensten bepaalt of en in hoeverre btw aftrekbaar is. Een presterende ondernemer zal zich bij het factureren niet afvragen of hij aan een andere ondernemer of aan een niet-ondernemer presteert. Hij berekent in elk geval btw over zijn prestatie. Het is aan de afnemer om te bepalen of deze btw voor hem of haar aftrekbaar is. Van belang is dat alle door leveranciers in rekening gebrachte belasting in aftrek kan komen, zolang deze aftrek ziet op goederen en diensten die binnen de onderneming gebruikt worden. Voorbeelden van aftrek van voorbelasting zijn bijvoorbeeld de btw over ingekochte grond- en hulpstoffen, investeringen, diensten, invoergoederen en handelsgoederen etc. Wanneer een ondernemer meer btw in aftrek kan brengen dan hij heeft voldaan heeft hij recht op een teruggaaf.<sup>186</sup>

De btw ziet dus op de berekeningsmethode van de belasting. De btw is in wezen een methode om consumptief en productief verbruik te scheiden. Productief verbruik dient immers niet in de belasting betrokken te worden, slechts consumptief verbruik. Zoals blijkt uit het voorgaande kunnen ondernemers over hun inkoop btw aftrekken. De crux van de btw zit hem in het feit dat particulieren van de btw uitgesloten worden en daardoor geen btw in aftrek kunnen brengen. Hierdoor zal uiteindelijk in beginsel de consument de laatste in de keten zijn, en zal de btw bij de consument blijven drukken.

### 4.3.3 Tussenconclusie

Om cumulatie van belastingheffing tegen te gaan is het systeem van aftrek van voorbelasting in het leven geroepen. Het aftrekmechanisme heeft een aantal gevolgen. Ten eerste zal binnen een bedrijfsketen btw een doorlopende factor spelen die geen invloed heeft op de kostprijs van een goed of dienst. De btw is immers aftrekbaar. Ten tweede wordt de btw uiteindelijk gedragen door degene die de belasting niet in aftrek kan brengen. In veel gevallen zal dit de consument zijn. Ten derde bewerkstelligt de wetgever door middel van de aftrek van voorbelasting dat de btw zoveel mogelijk op de consument afgewenteld wordt.

---

<sup>186</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.21.

## 4.4 Harmonisatie van de omzetbelasting in de EU

Zoals uit paragraaf 4.2 volgt, kent Nederland een omzetbelasting sinds de economische crises begin jaren dertig. De omzetbelasting zou een stimulans moeten zijn voor de rijksschatkist. De belasting zou in 1939 verdwijnen.<sup>187</sup> Zoals bekend is dit niet gebeurd. Enerzijds door de hoge opbrengsten van de belasting, anderzijds door het sterke Europese karakter ervan. Sinds 1969 is de omzetbelasting Europees gereguleerd en is het Europese karakter in toenemende mate naar de voorgrond getreden. Rechtspraak aan het Europees Hof van Justitie (vanaf hier: “HvJ” of “het Hof”) en wetgeving uit Brussel beïnvloeden de omzetbelasting vandaag de dag sterk. Deze paragraaf ziet op dit Europese karakter.

### 4.4.1 Op weg naar harmonisatie

Toen in 1957 het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (vanaf hier: EEG) gesloten werd, was een belangrijk doel een evenwicht in het handelsverkeer en de waarborging van een eerlijke concurrentie te bewerkstelligen.<sup>188</sup> Om hiertoe te komen dienden zoveel mogelijk handelsbarrières weggenomen te worden. In het post-Brexit tijdperk zijn inmiddels 27 lidstaten bij de huidige EU aangesloten.<sup>189</sup> De basis hiervoor is terug te leiden tot de EEG.<sup>190</sup> Met de inwerkingtreding van het verdrag van Lissabon is de EU vanaf 2009 een feit. Met de ingang van het verdrag van Lissabon is tevens een wettelijke grondslag voor de EU gevormd. Ten eerste is het Verdrag betreffende de EU (hierna: VEU) en ten tweede het Verdrag betreffende de Werking van de EU (hierna: VWEU) in werking getreden. Hoewel de verdragen en namen van de Europese eenheid door de tijd heen dus verschillen heeft gekend, zijn doelstellingen op het niveau van belastingen gehandhaafd en onveranderd gebleven.

Uit het VEU blijkt dat een belangrijk doel van de EU is een interne markt tot stand te brengen en tevens een evenwichtige economische groei met prijsstabiliteit en een groot concurrentievermogen gericht op volledige werkgelegenheid en sociale vooruitgang.<sup>191</sup> Dit zou moeten geschieden door een interne markt in te stellen welke een ruimte omvat zonder binnengrenzen, en waarin vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd.<sup>192</sup>

Het harmoniseren van belastingwetten is een van de methodes van de lidstaten om tot een interne markt te komen. Uit het VWEU volgt uit artikel 113 dat, na eenparigheid van stemmen en na raadpleging van het Europees Parlement, bepalingen vastgesteld kunnen worden met betrekking tot omzetbelasting,

---

<sup>187</sup> Zo volgt uit artikel 40 van de Omzetbelastingwet 1933.

<sup>188</sup> Verdrag van 25 maart 1957, Trb. 1957, 91; ook wel aangeduid als het EEG-verdrag.

<sup>189</sup> Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de EU.

<sup>190</sup> Tussen de EU en de EEG zat nog de Europese Gemeenschap. Het verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap was in wezen een vernaming van het Verdrag van de EEG. De toevoeging ‘Economisch’ werd verwijderd doordat niet alleen economische samenwerking werd beoogd, maar samenwerking op een breder vlak.

<sup>191</sup> Zie artikel 3 lid 3 VEU.

<sup>192</sup> Zie artikel 26 VWEU.

accijnzen en andere indirecte belastingen om de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen. Helaas wordt aan het begrip ‘harmonisatie’ zelf geen verdere invulling gegeven. Voor dit onderzoek sluit ik aan bij de interpretatie van harmonisatie door Van Hilten en Van Kesteren: *“Het op een zinvolle wijze op elkaar afstemmen van de verschillende belastingstelsels.”*<sup>193</sup> Hieruit concludeer ik dat bedoeld wordt op het bereiken van de doelstellingen van de EU, dus het realiseren van een interne markt zonder concurrentievervalsingen, door middel van afgesteld belastingbeleid. Het wordt interessant wanneer het doel van harmonisatie binnen de EU druk zou uitoefenen op de soevereine belastingheffing van lidstaten. De afweging van belangen zal dan tot uitkomst moeten leiden. Een voorbeeld hierbij is dat harmonisatie bepaalde tariefbandbreedtes mee kan brengen. Dan moet de afweging gemaakt worden enerzijds inbreuk te maken op de soevereiniteit van landen hun eigen belastingstelsels vorm te geven, en anderzijds de voordelen van harmonisatie hiertegen op te wegen.

Het bestemmingslandbeginsel speelt in belangrijke mate een rol bij de nadruk op juist de harmonisatie van de omzetbelasting zoals benoemd in 113 VWEU. Onderzoek wijst namelijk uit dat juist indirecte belastingen mogelijke belemmeringen in het handelsverkeer met zich meebrengen.<sup>194</sup> Harmonisatie in de omzetbelasting heeft, in tegenstelling tot de vennootschapsbelasting, de ‘race to the bottom’ grotendeels kunnen voorkomen. De harmonisatie heeft bewerkstelligd dat lidstaten elkaar niet beconcurreren op het omzetbelastingtarief of met andere gunstige regelingen. Wat betreft winstbelastingen is dit veelal wel het geval geweest. Dit is een belangrijk gegeven als het aankomt op sturen met belastingen. Het feit dat een harmonisatie heeft plaatsgevonden maakt dat ook voor een doorvoering een BOW, of het bewerkstelligen van hetzelfde doel als een BOW, de omzetbelasting op Europees niveau aangewend kan worden dit te bewerkstelligen.

#### 4.4.2 Eerste en Tweede richtlijn

Om de harmonisatie vorm te geven is na inschakeling van een drietal subgroepen (A,B,C en het Fiscaal en Financieel Comité) een conclusie getrokken. Zowel het comité als de subgroepen stimuleerden het idee van een belasting over de toegevoegde waarde (de btw). Naar aanleiding hiervan zijn de Eerste en Tweede richtlijn tot stand gekomen.<sup>195</sup> Met deze richtlijnen kreeg de Europese omzetbelasting daadwerkelijk gestalte. De Eerste richtlijn bepaalde dat lidstaten hun cumulatieve stelsels moesten vervangen door een stelsel met belasting over de toegevoegde waarde met aftrek voorbelasting. De Tweede richtlijn bevatte bepalingen hoe die belasting vorm diende te krijgen. Onder andere de structuur van de belasting, maar ook de wijze van toepassing stond hierin beschreven. In eerste instantie behielden lidstaten autonomie omtrent vrijstellingen en tarieven.

---

<sup>193</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.21.

<sup>194</sup> Terra/Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2012, blz. 198.

<sup>195</sup> Pb 14 april 1967, nr. L71.

#### 4.4.3 Zesde richtlijn en Richtlijn 2006

Met Zesde richtlijn<sup>196</sup> werd beoogd een gelijke belastinggrondslag te bewerkstelligen door met name het belastbare feit, de maatstaf van heffing en de vrijstellingen meer vorm te geven. Met de inwerkingtreding van deze richtlijn is de Tweede richtlijn ingetrokken. De Zesde poogde tevens fouten uit de Tweede richtlijn recht te zetten. In de Zesde richtlijn is de autonomie van lidstaten al aanzienlijk ingeperkt in vergelijking met de Tweede, maar waren nog steeds wel mogelijkheden autonome bepalingen op te nemen voor de lidstaten.

Omdat de Zesde richtlijn in de jaren '70 is ingevoerd, waren met de komst van internet en toenemende globalisering veel correctiebepalingen nodig. In 2006 is gekozen de gehele richtlijn te herstructureren en aan te passen waar nodig in Richtlijn 2006 (vanaf hier: "de Btw-richtlijn").<sup>197</sup> Hoewel een volledig nieuwe richtlijn in werking trad, veranderde materieel weinig. Herschikking en herstructurering was het doel. Met ingang van de huidige Btw-richtlijn zijn alle andere richtlijnen tevens afgeschaft. De Btw-richtlijn beoogt een uniforme toepassing van de btw-regelgeving maar kent bepalingen die lidstaten ruimte geeft hun eigen invulling hieraan te geven. De Btw-richtlijn is vandaag de dag van kracht en leidend voor de btw-wetgeving van de EU.

#### 4.4.4 Richtlijnen en het nationale recht

Richtlijnen zijn ten aanzien van het te bereiken resultaat verbindend ten opzichte van lidstaten. De middelen en de vorm waarmee dat resultaat bereikt wordt is in wezen irrelevant en kan worden overgelaten aan lidstaten. Richtlijnen hebben dus wel hun weerslag in nationale wetgeving, maar de lidstaten mogen zelf bepalen hoe zij richtlijnen in hun nationale wetgeving verwerken. Richtlijnen hoeven daarom niet letterlijk terug te komen in nationale wetgeving. Door de doorwerking van richtlijnen in de nationale wet zijn richtlijnen, en dus ook de Btw-richtlijn, van groot belang voor de belastingplichtige en het nationale recht. De nationale rechtspraak, zo volgt uit jurisprudentie, dient de nationale wet richtlijnconform uit te leggen.<sup>198</sup>

#### 4.4.5 Tussenconclusie

Samengevat is sinds de oprichting van de EEG gestreefd naar een interne markt. Het harmoniseren van belastingstelsels is hier een belangrijke bijdrage aan. Met een uniform omzetbelastingstelsel kunnen concurrentievervalsingen geminimaliseerd worden en kan handel optimaal tot bloei komen. Tevens geeft de harmonisatie mogelijkheden op EU-niveau sturing te geven aan de lidstaten. De btw is daarom

---

<sup>196</sup> Zesde richtlijn van 17 mei 1977, nr. 77/288/EEG (pbEG 13 juni 1977) nr. L145.

<sup>197</sup> Richtlijn 2006/112/EG: de Btw-richtlijn.

<sup>198</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ 13 november 1990, Marleasing, C-106/89, HvJ 16 december 1993, Wagner Miret, C0334/92.



in potentie een belangrijke medespeler voor bijvoorbeeld het Ex'Tax project omdat met aanpassingen in de btw een gelijk doel nagestreefd zou kunnen worden op Europese schaal en de daarbij komende grote impact. Naast richtlijnen zijn ook nog andere vormen van Europese wet- en regelgeving actief;<sup>199</sup> deze laat ik echter buiten beschouwing voor dit onderzoek. In Hoofdstuk 5 ga ik in op de wijze waarop de btw en de BOW zich tot elkaar verhouden en hoe een duurzamer belastingstelsel op gang kan komen.

## 4.5 Beginselen van de omzetbelasting

Na een uiteenzetting van de verbruiksbelasting in de vorm van de btw, zal ik in deze paragraaf ingaan op de ongeschreven regels van de btw. Deze regels zijn ook wel de beginselen. Deze bevatten de uitgangspunten die de basis vormen van de rechtsregels en bepalingen uit de wettekst. Hoewel de btw rust op meerdere beginselen, zoals het vertrouwensbeginsel of het beginsel van rechtszekerheid, richt ik mij op een kernbeginsel dat veelvuldig voorkomt in de jurisprudentie van het HvJ: het beginsel van fiscale neutraliteit.

### 4.5.1 Neutraliteit

Om met de deur in huis te vallen: belastingen zijn niet neutraal, ook de btw niet. Belastingen beïnvloeden immers het economisch handelen. Neutraliteit is een relatief begrip en moet worden gezien tegen de achtergrond van het rechtskarakter van de belasting.<sup>200</sup> Het rechtskarakter van de omzetbelasting was de indirecte algemene verbruiksbelasting.

In de eerste plaats beoogt de btw een inwendig neutrale belasting te zijn. Omdat de verbruiksbelasting de consument dient te treffen en niet de ondernemer, moet deze verbruiksbelasting de ondernemer zo min mogelijk 'last' geven. Onder andere betekent dit dat door de ondernemer betaalde belasting in beginsel volledig aftrekbaar moet zijn. Tevens betekent dit dat de afwenteling op de consument eenvoudig moet gaan. Met inwendige neutraliteit, ook wel ondernemersneutraliteit, wordt dus beoogd de btw zo min mogelijk voelbaar te laten zijn voor de ondernemer.<sup>201</sup> De praktijk toont desalniettemin aan dat de administratieve last bij de ondernemer zeker niet onmerkbaar is.

Naast inwendige neutraliteit wordt ook uitwendige neutraliteit nagestreefd. Het karakter van de verbruiksbelasting brengt mee dat alle consumptieve uitgaven voor goederen en diensten moeten worden belast. Dit impliceert dat de belastingdruk van de consument ongeacht zijn keuze bij elke besteding hetzelfde zou moeten zijn. Met andere woorden: de belastingdruk behoort strikt evenredig te

---

<sup>199</sup> Bijvoorbeeld rechtspraak van het Hof van Justitie, verordeningen, infractieprocedures en soft law.

<sup>200</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.53.

<sup>201</sup> Zo blijkt uit Arrest Rompelman, 268/83, 11 juli 1991, dat voorbelasting zelfs aftrekbaar moet zijn als de ondernemer nog geen uitgaande prestaties heeft verricht; om de ondernemer zo min mogelijk schade te berokkenen.

zijn aan de kleinhandelsprijs (ook wel de besteding van de consument).<sup>202</sup> Vanuit de ondernemer bezien betekent dit dat alle leveringen van goederen en diensten in de heffing dienen te worden betrokken, en de lengte van de productieketen hierbij irrelevant is. De belastingdruk op vergelijkbare goederen en diensten moet gelijk zijn. Zoals kort uiteengezet in paragraaf 4.2.3, moeten speciale behandelingen zoals vrijstellingen en speciale tarieven dan ook aan de prestatie worden toegekend (objectief) en niet aan de ondernemer (subjectief). Het niet verstoren van de onderlinge concurrentie ligt dan ook in het verlengde van deze ‘uitwendige’ neutraliteit. Deze uitwendige neutraliteit is onder te verdelen in enerzijds economische neutraliteit, en anderzijds juridische neutraliteit.

#### 4.5.2 Economische neutraliteit

Een algemene verbruiksbelasting dient concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet te verstoren.<sup>203</sup> Ondernemers vervullen slechts de rol van heffingspunt, en dienen verder zoveel mogelijk buiten de belasting gehouden te worden. Wanneer een ondernemer de belasting niet kan doorberekenen aan de afnemer, fungeert de verbruiksbelasting op consumptie in wezen als een winstbelasting. Een ondernemer kan vanwege de concurrentie zijn prijzen immers niet verhogen en zou in dat geval de belasting zelf moeten dragen. Toch is beargumenteerd door onder andere Tuk dat concurrentieverhoudingen in bepaalde gevallen wel verstoord mogen worden. Tuk stelde dat een rechtvaardige verdeling van belastingdruk over consumenten maatregelen vraagt die de afwentelingsmogelijkheid verkleinen en inbreuk kunnen maken op concurrentieverhoudingen.<sup>204</sup> Van belang hierbij is, volgens Tuk, dat die maatregelen openlijk en bewust getroffen worden.

De Btw-richtlijn maakt inbreuk op de economische neutraliteit op verschillende aspecten. De twee meest opvallende aspecten zijn vrijstellingen enerzijds en tariefdifferentiatie anderzijds. Beide kunnen verstrend uitpakken. De rechtvaardigingsgrond is dan van belang. Een belangenafweging dient dan de doorslag te geven. Of men een goed bij de Albert Heijn of de Plus koopt mag dus niet verschillen.

#### 4.5.3 Juridische neutraliteit

Juridische neutraliteit houdt in dat de omzetbelasting, uitgedrukt in een percentage van de kleinhandelsprijs, bij gelijke goederen en diensten gelijk dient te zijn. De belasting moet strikt evenredig zijn aan de kleinhandelsprijs.<sup>205</sup> Juridische neutraliteit komt in de wettekst terug in artikel 1 lid 2 van de Btw-richtlijn. Hierin wordt gesteld dat een verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig aan de prijs is. Vrijstellingen brengen de juridische neutraliteit in het geding. De ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht aan de consument zal de btw niet kunnen afwentelen op de consument. Omdat hij

---

<sup>202</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.53.

<sup>203</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979, blz. 39.

<sup>204</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979, blz. 40.

<sup>205</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.53.

tevens de voorbelasting niet in aftrek kan brengen, zal een deel van de btw kosten worden door berekend in de consumentenprijs. Hierdoor gaat de btw als een soort spookheffing door op de consument. Niet elke ondernemer zal echter exact dezelfde afwenteling toepassen en zal daarmee de juridische neutraliteit niet strikt gewaarborgd worden.

#### 4.6 Tarieven

Nederland heeft sinds de introductie van het btw-stelsel altijd verschillende tarieven gekend.<sup>206</sup> Echter zou een uniform tarief voor alle bestedingen beter in lijn met het rechtskarakter van de btw liggen. Toch hebben politieke en economische factoren veroorzaakt dat onderscheid is aangebracht.<sup>207</sup> Momenteel kent Nederland drie tarieven. Ten eerste het standaardtarief van 21%, ten tweede het ‘verlaagde’ tarief van 9% en ten derde grof gezegd het 0% tarief bij uitvoer (volgt uit het bestemmingslandbeginsel) en bij intracommunautaire leveringen<sup>208</sup>. Ik ga hier niet verder op in.<sup>209</sup>

Tarieven zijn, net zoals de omzetbelasting zelf, geharmoniseerd. Grote tariefverschillen waren in potentie een bedreiging voor de Europese interne markt. Kansen doen zich dan voor gebruik te maken van gunstigere tarieven van omringende landen. Een race-to-the-bottom had zich dan kunnen voordoen. Om deze tariefconcurrentie te voorkomen werden ook tarieven geharmoniseerd. Momenteel zijn de te hanteren tarieven vastgelegd in de Btw-richtlijn.<sup>210</sup> Het normale tarief is van toepassing op alle leveringen van goederen en diensten, tenzij de wet anders bepaalt. Hiermee voldoet de belasting aan juridische neutraliteit. Het verlaagde tarief van 9% is van toepassing op een niet onder een noemer te scharen groep producten. In de regel geldt het verlaagde tarief voor de eerste levensbehoeften, landbouwgoederen en diensten, arbeidsintensieve diensten zoals kappers en fietsmakers en goederen en diensten die om een andere reden zijn opgenomen onder het verlaagde tarief.<sup>211</sup>

Het kernidee achter het verlaagde tarief is de producten in belastingdruk te verlagen die een relatief groot deel van het inkomen van de sociaal zwakkeren innemen. Beargumenteerd werd altijd dat dit de primaire levensbehoeften waren. Vervolgens werd beargumenteerd dat een verlaging van het omzetbelastingtarief voor die goederen een enigszins progressief karakter zou bewerkstelligen. Toch leert een blik op Tabel I voor producten onder het verlaagde tarief dat naast brood en honing ook kaviaar

---

<sup>206</sup> Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer, p.53.

<sup>207</sup> Zie de bijdrage van R.N.G. van der Paardt, *Tariefstructuur in de omzetbelasting in De ware Koningin der belastingen*, Deventer: Fed 1990 blz. 163.

<sup>208</sup> Intracommunautaire levering: jo. Tabel II post a.6 Wet OB 1968.

<sup>209</sup> Artikel 9 lid 1 en 2 Wet omzetbelasting 1968.

<sup>210</sup> Zie artikelen 97 / 99 van de Btw-richtlijn. Het normale tarief mag niet lager zijn dan 15%, verlaagde tarieven mogen niet lager zijn dan 5%.

<sup>211</sup> De tabel voor de producten onder het verlaagde tarief is te vinden bij artikel 9 lid 2 onderdeel a juncto Tabel I Wet OB 1968.

en oesters aan dit verlaagde tarief zijn onderworpen. Het progressieve karakter van de omzetbelasting laat daarom ruimte voor discussie. Ik ga hier verder niet op in.

Naast de rechtvaardiging van ‘progressiviteit’ omtrent primaire levensbehoeftes is ook de agrarische sector grotendeels onderworpen aan het verlaagde tarief. Deze keuze vloeit voort uit economische belangen van die sector. Vraag is in hoeverre dit verlaagde tarief heden ten dage nog noodzakelijk is.

Ook de arbeidsintensieve beroepen zijn veelal onderworpen aan een verlaagd tarief. Oorspronkelijk was de gedachte dat een verlaagd tarief kon bijdragen aan het bestrijden van het ‘zwarte’ circuit. Op grond van artikel 106 tot en met 108 van de Btw-richtlijn konden deze arbeidsintensieve beroepen een verlaagd tarief krijgen. Nederland heeft hier gebruik van gemaakt. Ook het bestrijden van het zwarte circuit is blijkbaar een rechtvaardigingsgrond voor tariefdifferentiatie.

Van belang voor dit onderzoek is dat blijkbaar een rechtvaardigingsgrond te vinden is voor tariefdifferentiatie. Met de BOW in het achterhoofd, en de verschillende door het Ex’Tax project voorgestelde groene belastinggrondslagen kan eventueel ook beargumenteerd worden dat tariefdifferentiatie gerechtvaardigd is met het oog op de externaliteiten die geïnternaliseerd dienen te worden. Hier kom ik in Hoofdstuk 5 op terug.

Ik sluit deze paragraaf af met de recente ontwikkelingen op het gebied van tariefdifferentiatie. De EC heeft in januari 2018 een voorstel voor een richtlijn wijziging gedaan op het gebied van tarieven in de btw.<sup>212</sup> Het voorstel beoogt een beter economisch speelveld te creëren en lidstaten meer flexibiliteit te geven in het zetten van hun btw-tarieven.<sup>213</sup> Met dit voorstel zou de lijst van goederen waar een verlaagd tarief voor geldt worden verwijderd. In de plaats komt hier een ‘negatieve’ lijst voor terug waar goederen en diensten opgesomd zijn die niet onder het verlaagde tarief mogen vallen. Het voorstel voegt hier nog aan toe dat lidstaten slechts verlaagde tarieven toepassen indien dit ten goede komt aan de consument en het algemene belang. Met dit voorstel lijkt mijns inziens geïmpliceerd te worden dat de EC ziet dat de logica achter de verlaagde tarieven in de huidige stand van zaken ver te zoeken is. In Hoofdstuk 5 ga ik hier nader op in.

## 4.7 Vrijstellingen

Vrijstellingen vormen een apart aspect binnen de omzetbelasting. Het rechtskarakter stelt immers alle goederen en diensten in de belasting te betrekken. Door toepassing van een vrijstelling is de kans

---

<sup>212</sup> COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax, COM(2018) 20 final, 18-01-2018.

<sup>213</sup> Proposal for a Council directive on the common system of value added tax as regards rates of value added tax, COM(2018) 20 final, 18-01-2018.

aanwezig dat goederen of diensten de afnemer niet belastingschoon bereiken. De paradox van de btw bewerkstelligt verstoringen door vrijstellingen omdat btw blijft drukken bij de vrijgestelde presterende ondernemer. Toepassing van een vrijstelling veroorzaakt dat ter zake van een door de ondernemer geleverde prestatie geen omzetbelasting is verschuldigd. Hier komt bij dat de presterende ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. De belasting blijft dan drukken bij degene die de prestatie levert, de ondernemer. Dit brengt de neutraliteit en concurrentieposities in het geding.<sup>214</sup>

De concurrentieverstoring zit hem in het grijze gebied tussen vergelijkbare vrijgestelde prestaties. Indien een enigszins vergelijkbare ondernemer niet vrijgesteld is, kan deze de btw afwentelen op de consument. Hoewel de niet-vrijgestelde ondernemer een met btw-verhoogde kostprijs vraagt aan de consument, kan hij de voorbelasting wel in aftrek brengen. Hierdoor zal, afhankelijk van het businessmodel van de ondernemer, al dan niet een btw-belaste prestatie nagestreefd worden. Indien met in de investerende fase van een onderneming zit, waar veel kosten gemaakt worden, is aftrek over deze kosten misschien gunstiger dan het van btw vrijgesteld presteren. De Btw-richtlijn voorziet in de meeste gevallen echter niet in het wegnemen van verstoringen als gevolg van vrijstellingen. Is een fysiotherapeut die vrijgestelde prestaties verricht vergelijkbaar met een homeopathische arts die niet vrijgestelde prestaties verricht? Het al dan niet vrijstellen van een bepaalde prestatie zal een concurrentieverstoring aanwakkeren bij de enigszins vergelijkbare prestaties en daarmee de neutraliteit schenden.

Om die verstoringen te beperken kan de vrijstelling zo nauw (ook wel: eng) mogelijk uitgelegd worden.<sup>215</sup> Hierdoor verstoort de vrijstelling een kleiner deel van de markt en geeft de btw gehoor aan het rechtskarakter al het verbruik in de heffing te betrekken. Vrijstellingen in de btw zijn in de regel omschreven als de vrij te stellen handeling en niet op basis van de presterende ondernemer. Dit lijkt ook in lijn met de verbruiksbelasting en de ratio dat een bijzondere handeling aan een prestatie wordt gekoppeld, en niet aan de uitvoerder. Voorbeeld hiervan is dat de rechtsvorm waarin een ondernemer zijn prestaties verricht irrelevant is voor de toepassing van de vrijstelling. De handeling zelf staat centraal, ongeacht de rechtsvorm.<sup>216</sup>

In recentere jurisprudentie blijkt de enge uitleg van vrijstellingen op de achtergrond te raken en focust het HvJ zich vooral op vergelijkbare (ook wel: concurrerende) prestaties. Hierdoor doet zich een sneeuwbaaleffect voor: een vrijgestelde prestatie kan vergelijkbare prestaties meetrekken in de vrijstelling. Dit druist dan weer in tegen het rechtskarakter van de omzetbelasting alle goederen en diensten in de heffing te betrekken. Het concept van economische neutraliteit lijkt ook tegenwoordig

---

<sup>214</sup> Volgt uit het Notenboom-rapport van het Europees Parlement, 14 februari 1974, document 360/73.

<sup>215</sup> Dit volgt uit arrest van 15 juni 1989, SUFA/ALN, 348/87.

<sup>216</sup> HvJ juni 1997, Gregg, C-216/97

nog niet te zijn uitgekristalliseerd en zal naar mijn mening na verloop van tijd gevormd worden naar gelang de behoeftes van de samenleving. Juist de roep van de samenleving maakt dat het concept van neutraliteit ingevuld dient te worden naar de tijdsgeest. Ik kom hier in paragraaf 4.8 op terug.

Interessant is, net zoals bij de verlaagde tarieven, wat de rechtvaardiging is voor de versturende vrijstellingen. Een prestatie die bijvoorbeeld is vrijgesteld is te vinden in de financiële sector en betreft meer specifiek de levering van krediet. Het is om politieke redenen goed denkbaar dat kredietverstrekking niet met omzetbelasting belast zou moeten worden. Uit jurisprudentie volgt dat financiële vrijstellingen enerzijds opkomen doordat het bedrag van de aftrekbare omzetbelasting en de maatstaf zelf onverifieerbaar en niet vast te stellen zou zijn en anderzijds om een verhoging van de kostprijs van consumentenkrediet te voorkomen. Vanuit politiek economisch oogpunt zou het inderdaad af te raden zijn om kredietverlening duurder te maken dan strikt noodzakelijk gezien het huidige kapitalistische stelsel.<sup>217</sup>

De EC heeft recentelijk een studie gelanceerd naar de werking van de btw-regels omtrent financiële diensten.<sup>218</sup> Ook is vanaf 22 oktober een openbare consultatie gestart over de huidige regels. Belangrijk argument in deze is dat, naast rechtsonzekerheid voor bedrijven en hoge regelgevingskosten, door de versturende vrijstelling in deze sector de economische neutraliteit in het geding komt. Financiële instellingen kunnen hun voorbelasting immers niet aftrekken en zullen dit deels afwentelen op de consument. Het is daardoor goed mogelijk dat deze vrijstelling vanwege gebrek aan goede rechtvaardigingsgronden wordt afgeschaft. De EC bepleitte zelfs in 2007 al voor een aanpassing van de vrijstelling voor de financiële- en verzekeringssector door de digitalisering en het daaruit volgende gebrek aan rechtvaardiging voor de vrijstelling.<sup>219</sup>

De ratio achter het laag houden van de consumentenprijs is naast de financiële sector ook in andere vrijgestelde sectoren terug te vinden. Zo zijn zowel onderwijs als de medische sector vrijgesteld van omzetbelasting vanuit het oogpunt beide zo (financieel) toegankelijk mogelijk te maken voor de consument.<sup>220</sup> Interessant bij beide sectoren is dat jurisprudentie heeft uitgewezen dat ter voorkoming van concurrentievervalsingen vergelijkbare prestaties meegetrokken dienen te worden in de prijs.<sup>221</sup> De vraag bij sectoren waar de consumentenprijs laag gehouden dient te worden is of een harde vrijstelling hier überhaupt de oplossing is. Immers bestaat de kans dat door de beperking van aftrek van

---

<sup>217</sup> HvJ 19 april 2007, Velvet Steel Immobielien, C-455/05.

<sup>218</sup> [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-Btw-regels-voor-financiele-diensten-en-verzekeringen-herziening\\_nl](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12671-Btw-regels-voor-financiele-diensten-en-verzekeringen-herziening_nl).

<sup>219</sup> Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services (COM(2007) 747); and Proposal for a Council Regulation laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of insurance and financial services (COM(2007) 746).

<sup>220</sup> Kamerstukken II, 07-04-2005, 30 061, nr. 3.

<sup>221</sup> Wat betreft medische vrijstellingen zie: HvJ 18 november 2010, Verigen, C-156/09. Wat betreft het onderwijs zie: HvJ 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00.

voorbelasting toch omzetbelasting op de consument drukt, doordat deze is verwerkt in de prijs, echter niet in de hoedanigheid van een belasting. Een 0%-tarief zou hier meer effect kunnen situeren omdat het recht op aftrek voorbelasting behouden kan blijven en de productieketen in wezen geen last ondervindt van de vrijstelling.

Een andere reden, naast een gebrek aan maatstaf of het kunstmatig laag houden van de consumentenprijs, die wordt aangevoerd voor een vrijstelling in de omzetbelasting is dat sommige prestaties al betrokken worden in de heffing van andere belastingen. Zo wordt de vastgoedsector belast met de gemeentelijke onroerendezaakbelasting. Het samenspel van overdrachtsbelasting en omzetbelasting is een studie op zich en laat ik buiten beschouwing, maar ook dit blijkt een rechtvaardigingsgrond voor een vrijstelling.

#### 4.8 Economische neutraliteit en marktfalen

Met de uiteenzetting over rechtvaardigingsgronden voor tariefdifferentiatie en vrijstellingen tracht ik een introductie te geven van mijn opvattingen dat de praktijk baat heeft bij nieuwe, aangepaste grondslagen voor vrijstellingen en tariefdifferentiatie in het belastingstelsel en de omzetbelasting in het bijzonder; grondslagen welke overeenstemmen met de groene belastinggrondslagen van het Ex'Tax project. De daadwerkelijke uitwerking van mijn voorstel laat ik in het volgende hoofdstuk terugkomen. In deze subparagraaf sta ik stil bij een gedachte die hieraan voorafgaat.

In hoofdstuk 3 heb ik het internaliseren van externe kosten uitgebreid de revue laten passeren. Mijns inziens hebben externaliteiten en economische neutraliteit een duidelijke relatie. Economische neutraliteit in de huidige context houdt in dat belastingen niet verstorend mogen werken en moeten bijdragen aan een interne markt met eerlijke concurrentie. Meer specifiek: een algemene verbruiksbelasting dient concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet te verstoren.<sup>222</sup> Echter blijkt uit Hoofdstuk 3 dat economische markten door de aanwezigheid van externaliteiten verstoord zijn. Het gedachtegoed van Pigou belastingen te gebruiken om marktfalen te corrigeren, heeft in die zin een wrijvende werking met het gedachtegoed van economische neutraliteit zoals dat nu wordt ingevuld.

Naar mijn idee zou het ideaal van 'niet verstorende belastingen' meer losgelaten moeten worden, zodat belastingen ingezet kunnen worden grovere vormen van marktfalen zoals vervuiling op grote schaal te bestrijden. Ik stel mij nu een omzetbelasting voor die zeer hoge tarieven hanteert voor het verbruik van plastics, fossiele brandstoffen en vlees. Hoewel deze hoge tarieven objectief verstorend werken op respectievelijk de markt van verpakkingen, vervoer en voedsel, lijkt mij het loslaten van de

---

<sup>222</sup> C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979, blz. 39.

economische neutraliteit in bepaalde situaties van belang om corrigerend en sturend op te treden om de impact van externaliteiten te internaliseren en daarmee de markt juist in evenwicht te brengen.

Argumenten die mijn redenering bijstaan zijn te vinden in de rechtvaardigingsgronden voor vrijstellingen en tariefdifferentiatie. Wanneer het ontbreken van een methode tot vaststelling van de maatstaf van heffing bij financiële diensten al voldoende blijkt voor een vrijstelling in de omzetbelasting in een tijdperk van kunstmatige intelligentie en digitalisering, zouden mijns inziens het bestrijden van klimaatverandering, grondstof schaarste en werkloosheid zoals het gedachtegoed van Ex'Tax project beoogt op zijn minst in aanmerking moeten komen voor een vrijstelling of een gunstigere belastingbehandeling. Ook wanneer dit de economische neutraliteit op een bepaald niveau schaadt. In het volgende hoofdstuk zet ik uiteen hoe ik dit voor mij zie.

#### 4.9 Conclusie

Dit hoofdstuk stond de huidige Europees gereguleerde verbruiksbelasting centraal. Ik heb getracht de volgende deelvraag te beantwoorden.

*“Wat is de huidige consumptiebelasting voor Nederland en de EU en hoe verhoudt deze zich tot de BOW?”*

Het antwoord op deze vraag is meerledig. Met de omzetbelasting wordt de overdracht belast van producten op hun weg van producent naar consument. De omzetbelasting zoals Nederland en de EU die kennen heeft het karakter van een verbruiksbelasting. Dit is wettelijk vastgelegd in de Btw-richtlijn. Hiermee vertoont de omzetbelasting een gelijkenis met de BOW omdat beide belastingen verbruik trachten te belasten. Als definitie van een verbruiksbelasting hanteer ik: “een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.”

De Europese omzetbelasting vindt op indirecte wijze plaats en volgt het bestemmingslandbeginsel. Het indirecte karakter brengt mee dat een ondernemer de belasting doorberekent in de prijzen. De wetgever dient een volledige afwenteling van de belasting op de consument te beogen. Om dit, maar ook cumulatie van belastingheffing tegen te gaan is daarom het systeem van aftrek van voorbelasting in het leven geroepen. Het aftrekmechanisme heeft een aantal gevolgen. Ten eerste zal binnen een bedrijfsketen btw een doorlopende factor spelen die geen invloed heeft op de kostprijs van een goed of dienst. De btw is immers aftrekbaar bij de presterende ondernemer. Ten tweede wordt de btw uiteindelijk gedragen door degene die de belasting niet in aftrek kan brengen. In veel gevallen zal dit



de consument zijn. Ten derde bewerkstelligt de wetgever door middel van de aftrek van voorbelasting dat de btw zoveel mogelijk op de consument afgewenteld wordt.

Sinds de oprichting van de EEG werd gestreefd naar een interne markt. Het harmoniseren van belastingstelsels was hier een belangrijke bijdrage van. Met een uniform omzetbelastingstelsel konden concurrentievervalsingen geminimaliseerd worden en kon Europese handel tot bloei komen. Tevens geeft de harmonisatie mogelijkheden op EU-niveau sturing te geven aan de lidstaten. De btw is daarom in potentie een belangrijke medespeler met bijvoorbeeld het Ex-Tax project omdat met aanpassingen in de btw op Europese schaal een gezamenlijk doel nagestreefd zou kunnen worden.

Een kernbeginsel waarop de btw is gefundeerd is het beginsel van fiscale neutraliteit. In de eerste plaats beoogt de btw een inwendig neutrale belasting te zijn. Omdat de verbruiksbelasting de consument dient te treffen en niet de ondernemer, moet deze verbruiksbelasting de ondernemer zo min mogelijk 'last' geven. Met inwendige neutraliteit, ook wel ondernemersneutraliteit, wordt beoogd de btw zo min mogelijk voelbaar te laten zijn voor de ondernemer. Naast inwendige neutraliteit wordt ook uitwendige neutraliteit nagestreefd. Het karakter van de verbruiksbelasting brengt mee dat alle consumptieve uitgaven voor goederen en diensten moeten worden belast. Dit impliceert dat de belastingdruk van de consument ongeacht zijn keuze bij elke besteding hetzelfde zou moeten zijn; de belastingdruk behoort strikt evenredig te zijn aan de kleinhandelsprijs.

Vanuit de ondernemer bezien betekent dit dat alle leveringen van goederen en diensten in de heffing dienen te worden betrokken, en de lengte van de productieketen hierbij irrelevant is. Het niet verstoren van de onderlinge concurrentie ligt in het verlengde van deze 'uitwendige' neutraliteit. Deze uitwendige neutraliteit is onder te verdelen in enerzijds economische neutraliteit, en anderzijds juridische neutraliteit.

Economische neutraliteit ziet op het feit dat een algemene verbruiksbelasting concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet dient te verstoren. De Btw-richtlijn maakt inbreuk op de economische neutraliteit op verschillende aspecten. De twee meest opvallende aspecten zijn vrijstellingen enerzijds en tariefdifferentiatie anderzijds.

Juridische neutraliteit houdt in dat de omzetbelasting, uitgedrukt in een percentage van de kleinhandelsprijs, bij gelijke goederen en diensten gelijk dient te zijn. De belasting moet dus strikt evenredig zijn aan de kleinhandelsprijs.

De omzetbelasting kent daarnaast een basistarief van 21%, een verlaagd tarief van 9% en een 0% tarief. Het onderscheid tussen het reguliere tarief en verlaagd tarief vindt haar oorsprong onder andere in de

gedachte eerste levensmiddelen betaalbaar te maken voor de lagere inkomens van de samenleving. Als het ware werd een vorm van progressief belastingen beoogd. Hoewel de rechtvaardigingsgronden niet waterdicht lijken, is tegenwoordig in veel lidstaten onderscheid in tarieven gemaakt.

Vrijstellingen vormen een paradox in de omzetbelasting. Degene die denkt te zijn belast is in feite vrijgesteld, en degene die is vrijgesteld wordt in feite belast. Dit heeft te maken met het verbod op aftrek van voorbelasting wanneer prestaties worden geleverd die vrijgesteld zijn. De belasting blijft dan drukken bij de presterende ondernemer. Omdat vrijstellingen een directe inbreuk maken op het rechtskarakter van de omzetbelasting zijn slechts enkele rechtvaardigingsgronden voor vrijstellingen te vinden. Voorbeelden hiervan zijn de onmogelijkheid de maatstaf vast te stellen dan wel te controleren (financiële vrijstelling), het laag houden van de consumentenprijs (onderwijs, medische sector) en indien een sector al voldoende belast is (vastgoed sector). Zowel tariefsdifferentiatie als vrijstellingen zetten het concept van economische neutraliteit echter onder druk.

Mijns inziens hebben externaliteiten en economische neutraliteit een relatie, en daarmee ook de BOW en de omzetbelasting. Economische neutraliteit in de huidige context houdt in dat belastingen niet verstorend mogen werken en moeten bijdragen aan een interne markt met eerlijke concurrentie. Meer specifiek: een algemene verbruiksbelasting dient concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet te verstoren. Echter blijkt uit Hoofdstuk 3 dat economische markten door de aanwezigheid van externaliteiten verstoord zijn. Het gedachtegoed van Pigou belastingen te gebruiken om marktfalen te corrigeren, heeft in die zin een wrijvende werking met het gedachtegoed van economische neutraliteit zoals dat nu wordt ingevuld. Naar mijn idee zou het ideaal van 'niet verstorende belastingen' meer losgelaten moeten worden, zodat belastingen ingezet kunnen worden grovere vormen van marktfalen zoals vervuiling op grote schaal te bestrijden. Juist het inzetten van een verbruiksbelasting ter correctie van marktevenwichten bewerkstelligt dan een vorm van neutraliteit. De markt is immers pas in balans wanneer externaliteiten geïnternaliseerd worden. Hoe kan over economische neutraliteit gesproken worden als markten zelf een vorm van concurrentieverstoring zijn door het onderprijzen van grondstoffen en vervuiling?

Wanneer het ontbreken van een methode tot vaststelling van de maatstaf van heffing bij financiële diensten al voldoende blijkt voor een vrijstelling in de omzetbelasting zouden mijns inziens het bestrijden van klimaatverandering, schaarste en werkloosheid ook in aanmerking moeten komen voor een vrijstelling of nog gunstigere belastingbehandeling. Ook wanneer dit de economische neutraliteit op een bepaald niveau schaadt. In het volgende hoofdstuk zet ik uiteen hoe ik dit voor mij zie en hoe de BOW en de omzetbelasting samen kunnen komen tot een oplossing een duurzame economie te bewerkstelligen.

# Hoofdstuk 5 - BOW en de btw

## 5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wil ik het gedachtegoed van Ex'Tax en de daaruit volgende BOW samenbrengen met de btw. Omdat beide belastingen het verbruik in de heffing betrekken maar elk hun eigen (rechts)karakter en voor- en nadelen hebben, wil ik mogelijkheden schetsen om aspecten van de BOW door te voeren in de btw. Een reden om de btw als basis te nemen is het Europese toepassingsbereik en de daaruit volgende grote impact van beleid, een tweede reden ziet op de goed verenigbare rechtskarakters van beide belastingen. Een derde is de potentiële dreiging van verboden omzetbelastingen waar ik in paragraaf 5.6 op terug kom. In plaats van een geheel nieuwe belasting in te voeren en deze Europees (en zo mogelijk op nog grotere schaal) door te voeren, kunnen mijns inziens aanpassingen in de bestaande en geharmoniseerde Btw-richtlijn doorgevoerd worden. Het rechtskarakter van de verbruiksbelasting is tevens goed verenigbaar met het karakter van de BOW. Het resultaat hoeft immers niet af te hangen van de wijze waarop de groene belastinggrondslagen doorgevoerd worden. Hierdoor kan met aanpassingen in de btw een stap in de richting van een duurzame, circulaire economie gezet worden.

Ik zal dit uiteen zetten door in eerste instantie in te gaan op de recente Ex'Tax aanbevelingen omtrent btw-beleid. Ik vervolg met een beschouwing van de juistheid van de grondslag voor het verlaagde tarief in 5.3. Hierna ga ik in 5.4 in op de mogelijkheid tarieven tussen goederen en diensten te differentiëren. In 5.5 schets ik de mogelijkheid tarieven voor verschillende productgroepen te differentiëren. Vervolgens zet ik in 5.6 uiteen wat barrières kunnen zijn belastingbeleid zoals beoogd in dit onderzoek door te voeren en in hoeverre de Ex'Tax plannen op korte termijn uit te voeren zijn. Ik sluit af met een conclusie.

De deelvraag die dit hoofdstuk centraal staat is de volgende.

*“Hoe kunnen de doelstellingen van de BOW verenigd worden met de Btw-richtlijn en wat zijn mogelijke bedreigingen?”*

## 5.2 Ex'Tax: verhoging reguliere btw-tarief

Zoals uiteengezet in Hoofdstuk 4 is de btw een algemene verbruiksbelasting met een zeer brede grondslag. Alle goederen en diensten dienen in beginsel in de heffing te worden betrokken. Ex'Tax pleit voor een algemene verhoging van het btw-tarief. Wat betreft het reguliere tarief is het gemiddelde tarief van de Europese lidstaten 21,5%. Het hoogste percentage is 27% in Hongarije, gevolgd door Denemarken, Kroatië en Zweden met 25%; het laagste tarief is in Luxemburg te vinden en staat op 17%.<sup>223</sup> Het CBP heeft berekend dat een 1%-punt stijging in Nederland leidt tot EUR 2,4 miljard aan extra inkomsten. Van belang is dat tevens uit dit onderzoek blijkt dat de inkomensongelijkheid nauwelijks beïnvloed wordt.<sup>224</sup> Uit de rekenkundige modellen van het Ex'Tax onderzoek<sup>225</sup> blijkt dat wanneer alle lidstaten minimaal 22% hanteren als regulier tarief, dit leidt tot een significant (sterk) dalend gebruik van natuurlijke hulpbronnen en een dalende consumptie van goederen in het algemeen. Dit terwijl de werkgelegenheid en het BBP in de meeste landen juist toenam.<sup>226</sup> Het verhogen van de algemene consumptiebelasting heeft daarmee een door Ex'Tax met de BOW beoogd effect, namelijk het internaliseren van externe kosten om het huidige marktfalen van vervuiling en werkloosheid tegen te gaan. Meer specifiek neemt de vraag af door de hogere prijzen, waardoor het marktevenwicht meer in lijn met de belangen van de planeet staat.

Naast de correctieve baten voor de economie in de vorm van minder negatieve externaliteiten en minder bijkomende toekomstige schade zitten ook directe monetaire voordelen aan het verhogen van de btw. De hogere opbrengsten van de omhoog bijgestelde tarieven creëren immers budgettaire ruimte.<sup>227</sup> Ex'Tax pleit voor het aanwenden van deze opbrengsten ter verlaging van de lasten op arbeid. Onder andere de dienstensector kan hierdoor een boost krijgen. Diensten blijken in de regel immers arbeidsintensief.<sup>228</sup> Zoals gesteld in Hoofdstuk 2 was een van de economische problemen dat bedrijven hun interne problemen trachten op te lossen door gebruikmaking van meer energie en grondstoffen, niet

---

<sup>223</sup> Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, (2020), Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2020 edition. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1#>.

<sup>224</sup> CPB (2020), Kansrijk belastingbeleid.

<https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Kansrijk-belastingbeleid-2020.pdf>.

<sup>225</sup> Onderzoek wordt uitgevoerd door het Cambridge Institute for Econometrics. ommission Staff working document.

[https://ec.europa.eu/clima/sites/clima/files/eu-climate-action/docs/impact\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/clima/sites/clima/files/eu-climate-action/docs/impact_en.pdf).

<sup>226</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier.

<sup>227</sup> Ik merk op dat het gedachtegoed van Laffer hier nog tegenin kan gaan. Immers kan in bepaalde gevallen met lagere tarieven meer opbrengst gehaald worden. Ik ga hier verder niet op in.

<sup>228</sup> <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/PBL-CPB-Achtergronddocument-21maart2018-De-werkgelegenheidseffecten-van-fiscale-vergroening.pdf>.

met meer arbeid. Dit komt onder andere door de huidige belastingmix. Een verhoogde btw-opbrengst kan deze niet-duurzame gang van zaken indirect bijsturen door goedkopere arbeid te faciliteren en tegelijk hogere prijzen op consumptie te stellen. Hogere btw betekent immers ook hogere prijzen voor de eindverbruiker i.e. de consument.

Zoals in het voorgaande gesteld, brengt een verhoging van de btw in beginsel een grotere belastingopbrengst met zich mee. Het aanwenden van deze opbrengsten ten aanzien van lastenverlichtingen voor arbeid heeft, volgens de modellen van het E3ME-model van het CIE<sup>229</sup>, positieve gevolgen voor Nederland en Europa wat betreft zowel economisch als milieugerelateerde aspecten.

Een ander voordeel van een hoger regulier tarief is te vinden in het oogmerk van een interne markt. Wanneer het reguliere tarief op een minimum van 22% wordt gesteld, of zelfs uniform op 22% wordt gesteld, zal concurrentie tussen lidstaten wat betreft tarieven nihil zijn.

Voor Nederland zijn gevolgen van een verhoogde omzetbelasting (in combinatie met nieuw aangewende groene grondslagen als kilometerheffingen en hogere heffingen op fossiele brandstoffen) de volgende. Samengevat verschuift voor 77 miljard aan belastingen binnen Nederland, waarin de verhoogde btw (zowel verhoging van het reguliere als het verlaagde tarief) een aanzienlijk aandeel heeft van circa 18 miljard. Vijf jaar na de belastingshift is het BBP 2,5% hoger dan het 'basispad'. Dit basispad omhelst het scenario zonder belastingshift. Ook ligt de werkgelegenheid met 2,4% boven het basispad en zijn inkomstenbelastingen en verzekeringspremies verlaagd met een jaarlijks bedrag van 13,9 miljard euro. Dat is 7,2% minder dan het basispad. Ook zijn werkgeverslasten gedaald met 9,3 miljard euro en stijgt het reële inkomen van alle inkomensgroepen. De inkomens van de relatief 'armste' inkomensgroepen stijgen het hardst. Fossiel brandstof verbruik is gedaald met 6% na 5 jaar belastingshift en zowel export als import dalen met respectievelijk 0,5 en 0,2%. Tevens daalt de CO<sub>2</sub>-uitstoot met 6,2% waardoor meer dan 8 miljoen ton aan emissies wordt vermeden.<sup>230</sup>

De doelstellingen van de BOW zijn hoofdzakelijk gerelateerd aan het corrigeren van externaliteiten. De BOW bewerkstelligt dit door een prijsverhoging te realiseren op het vervuilende goed, in overeenstemming met Pigou, en het ware marktevenwicht op die manier te bereiken. De grondslagen volgend uit de BOW volgens Ex'Tax waren onder andere heffingen op grondstoffen, water en fossiele

---

<sup>229</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier: "Cambridge Econometrics werd in 1978 opgericht als een spin-off van de Universiteit van Cambridge, om het werk van Prof. Richard Stone, Nobelprijswinnaar voor Economie, voort te zetten. Het bedrijf ontwikkelde het 'E3ME-model'. Dit is een macro-econometrisch model van wereldeconomieën dat wordt gebruikt voor het analyseren van de gedetailleerde verbanden tussen economie, grondstoffen, milieu en energie."

<sup>230</sup> Cijfers uit deze paragraaf zijn afkomstig uit het Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier, p.34 en verder.

brandstoffen. De Ex'Tax doelstelling kan dus, zo blijkt uit hun onderzoek, ook deels gehaald worden door een algemene verhoging van het reguliere tarief van de algemene verbruiksbelasting over heel Europa. De vraag is in hoeverre deze maatregel niet als 'overkill' te beschouwen is. Het doel is immers schadelijke consumptie te remmen en vraag en aanbod naar potentieel 'schadelijke' producten in lijn te brengen met de belangen van de planeet. Toch is mijns inziens een algemene tariefsverhoging van de btw, gevolgd door een lastenverlaging op arbeid een zeer belangrijke stap in de richting van een duurzame economie. Ook de EC beoogt meer flexibiliteit omtrent tariefbeleid te verlenen aan lidstaten. Dit volgt uit de Ecofinvergadering van 18 juni 2021 waar nieuw leven in het wetsvoorstel uit 2018 geblazen wordt. Dit wetsvoorstel pleitte nog niet voor een algemene tariefsverhoging maar wel voor beginnende tariefdifferentiatie. Een 'negatieve lijst' was opgesteld met producten die uitdrukkelijk niet onder een verlaagd tarief geschaard zouden mogen worden. Voorbeelden zijn fossiele brandstoffen, chemische bestrijdingsmiddelen en kunstmest.<sup>231</sup> Hiermee geeft de EC een impuls in het licht van klimaatproblematiek.

Met een groeiende bevolking en toenemende druk op de voorraden van planeet aarde lijkt een verhoging van de algemene consumptie belasting juist. De eigenlijke prijs die men hiervoor betaalt, is mijns inziens de verminderde welvaart als gevolg van minder consumptie. Een belangrijke vraag is in hoeverre dit netto welvaartsverlies oplevert. Wanneer de opbrengsten van hogere consumptiebelastingen worden aangewend voor een lastenverlaging op arbeid, kunnen diensten mogelijk in dezelfde, zo niet hogere mate geconsumeerd worden.<sup>232</sup> Een algemene tariefsverhoging van de btw effectueert daarmee indirect een shift van goederenconsumptie naar dienstenconsumptie.<sup>233</sup> Dit is recht in lijn met een van de Ex'Tax doelen een op diensten gerichte economie te bewerkstelligen. Immers, wanneer meer diensten aan dezelfde eenheid grondstoffen worden toegevoegd, kan de economie duurzamer tot stand komen, en wordt in zekere zin 'meer met minder' geproduceerd en geconsumeerd.

Samenvattend leidt een verhoging van het btw-tarief indirect tot een meer op diensten gerichte economie, mits de btw-opbrengsten op juiste wijze aangewend worden, i.e. ter verlichting van de lasten op arbeid. Consumptie van goederen wordt dan duurder ten opzichte van consumptie van (arbeidsintensieve) diensten. Bedrijven zullen in dit systeem meer aandacht besteden aan hun diensten en zichzelf onderscheiden door betere service aan te bieden. Het verhogen van de omzetbelasting heeft, zo volgt uit analyse van de E3ME-modellen, een belangrijke invloed in de belastingshift en het

---

<sup>231</sup> Council of European Union, Brussels, 4<sup>th</sup> June 2021, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC as regards rates of value added tax - Policy debate, <https://www.consilium.europa.eu/nl/council-eu/configurations/ecofin/>.

<sup>232</sup> Ellen MacArthur Foundation (2012), Towards the circular economy. Economic and business rationale for an accelerated transition.

<sup>233</sup> Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier, p.23.

bewerkstelligen van doelstellingen van de BOW. Met andere woorden: een verhoging in de omzetbelasting draagt in belangrijke mate bij aan een belasting op de onttrokken waarde. Kanttekening hierbij is dat een omzetbelastingverhoging door de brede grondslag mogelijk ook belastingdruk verhoogt daar waar dit niet wenselijk is geacht. Gedacht kan worden aan de dienstensector, die juist fiscaal aantrekkelijk dient te zijn om een op diensten gerichte circulaire economie tot stand te brengen.

### 5.3 Het verlaagde tarief in de ban

Naast de mogelijkheid van het uniformeren van een hoger regulier tarief, kan het elimineren van een verlaagd tarief bijdragen aan de transitie naar duurzaamheid. Dit is tevens meegenomen in het model welke ik heb toegelicht in voorgaande paragraaf. Zoals volgt uit paragraaf 4.6 is uit onderzoek van de EC gebleken dat tariefdifferentiatie in de btw geen effectief middel is inkomensongelijkheid te bestrijden en te herverdelen. Onderzoek van Cnossen en Jacobs wijst zelfs uit:

*“In Nederland besteden de hogere-inkomensgroepen namelijk een groter deel van hun inkomen aan laag belaste goederen en diensten dan de lagere inkomensgroepen, en trekken daardoor tweemaal zoveel profijt van het lage btw-tarief.”<sup>234</sup>*

Hieruit blijkt dat tariefdifferentiatie onnodig is ter bestrijding van inkomensongelijkheid. Daarnaast blijkt dat grote efficiëntiewinsten te behalen zijn met het bestrijden van voedselverspilling. Voedselverspilling is zelfs verantwoordelijk voor 8% van de broeikasemissie op aarde.<sup>235</sup> Ondanks de grote mate van voedselverspilling wordt voedsel tegen een verlaagd tarief aangeboden. Het efficiënt omgaan met voedsel is mijns inziens een reden juist heffingen op voedsel en andere grondstoffen te overwegen zolang grote hoeveelheden voedsel tot afval gedegradeerd worden.<sup>236</sup> Ook zou een heffing op afval verhoogd kunnen worden om deze voedselverspilling tegen te gaan. Dat neemt echter niet weg dat het verlaagde btw-tarief in de huidige situatie de markt verstoort doordat de markten niet ruimen, zo stelde Adam Smith al.<sup>237</sup> Ook in de voedselmarkt treedt dus marktfalen op, door overproductie. Pigou zou deze overproductie wegnemen door een belasting te heffen tot productie en consumptie (vraag en aanbod) in evenwicht zijn. Wanneer het argument van inkomensongelijkheid niet blijkt te gelden, en op de wereldmarkt grote hoeveelheden voedsel verspild worden, lijkt een verhoging van het verlaagde tarief, wat veelal op etenswaren ziet, geen gekke gedachte.

---

<sup>234</sup> Cnossen, in Cnossen en Jacobs (2019), Ontwerp voor een beter belastingstelsel. [https://personal.eur.nl/bjacobs/cnossen\\_jacobs.pdf](https://personal.eur.nl/bjacobs/cnossen_jacobs.pdf).

<sup>235</sup> Gebaseerd op het jaar 2011. FAO (Geraadpleegd 11 november 2020), Food wastage footprint & Climate Change. [http://www.fao.org/fileadmin/templates/nr/sustainability\\_pathways/docs/FWF\\_and\\_climate\\_change.pdf](http://www.fao.org/fileadmin/templates/nr/sustainability_pathways/docs/FWF_and_climate_change.pdf)

<sup>236</sup> European Parliamentary Research Service (EPRS) (22 januari 2014), Tackling food waste. The EU's contribution to a global issue.

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2014/130678/LDM\\_BRI\(2014\)130678\\_REV1\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2014/130678/LDM_BRI(2014)130678_REV1_EN.pdf)

<sup>237</sup> Smith, A. (1937). The wealth of nations [1776].

De omzetbelasting heeft dus met dit verlaagde tarief een troef in handen om doelstellingen van de BOW te verwezenlijken. Om voedsel, grondstoffen en andere materialen die onder het verlaagde tarief vallen niet te verspillen en zo efficiënt mogelijk te gebruiken, kan het verlaagde tarief afgeschaft of verhoogd worden. Het duurder maken van voedsel en grondstoffen pleit immers voor zuinigheid. Dit is precies wat ook de BOW poogt te bereiken. Daarnaast bewerkstelligt een verhoogd of afgeschaft verlaagd tarief (en daarmee rest dus het reguliere tarief) een verhoogde neutraliteit binnen de btw. Ook het Ministerie van Financiën meent dat het afschaffen of verhogen van het verlaagde tarief positieve effecten zal situeren. Het Ministerie streeft onder andere een neutralere btw en effectievere gedragssturing na.<sup>238</sup> Omdat de Btw-richtlijn ruimte laat voor twee verlaagde tarieven zou gekozen kunnen worden voor een laag tarief voor de diensten en goederen waarvan het evident is dat deze onder een verlaagd tarief moeten worden aangeboden. Overige markten (met bijvoorbeeld overproductie en verspilling) kunnen dan gecorrigeerd worden door hogere btw-tarieven.

Een verhoging van het verlaagde tarief brengt per 1 procentpunt een miljard euro op aan belastinginkomsten.<sup>239</sup> Net zoals bij het reguliere tarief kunnen deze inkomsten aangewend worden een circulaire economie te bewerkstelligen door onder andere arbeidslasten te verlagen. De conclusie luidt dan ook grotendeels hetzelfde voor een verhoging van verlaagde tarieven als voor een verhoging van het reguliere tarief. Door een verhoging van de prijs van consumptie en een verlaging van de arbeidsprijs welke grotendeels terugkomt in een ‘goedkopere’ dienstensector, zal een stap in de richting van een duurzamere, op diensten gerichte en meer circulaire economie gezet kunnen worden.

#### 5.4 Tariefdifferentiatie bij diensten en goederen

Indien het verlaagde tarief wordt verhoogd, worden, zoals ook blijkt uit paragraaf 4.6 ook de tarieven op bijvoorbeeld kappers, restaurantmedewerkers, horecapersoneel en bouwvakkers verhoogd. Dit is precies wat het Ex’Tax niet beoogt en wat de BOW expliciet niet in de grondslag zou betrekken. Beter zou het in dit geval zijn te kiezen voor een andere oplossing.

In plaats van algehele tariefbandbreedtes op te hogen, kan ook gedacht worden (bepaalde) diensten onder een verlaagd tarief te scharen. Een omzetbelasting die diensten minder in de heffing betreft dan goederen draagt bij aan de totstandkoming van een circulaire economie, gericht op consumptie van diensten en niet op consumptie van goederen. Echter hoeft de herverdelende stap wat betreft de belastingdruk op diensten via de lagere inkomstenbelastingen in mindere mate gezet te worden. Ik merk hierbij op dat bij het overwegen van deze stap de gedachte uiteengezet in paragraaf 4.8 van belang is.

---

<sup>238</sup> Ministerie van Financiën (2020), Fichebundel beleidsopties. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/fichebundel-beleids-opties-bouwstenen-voor-een-beter-belastingstelsel>.

<sup>239</sup> CPB (2020), Kansrijk belastingbeleid.



Indien economische neutraliteit hoog in het vaandel staat zal het differentiëren tussen diensten en goederen in mindere mate uitvoerbaar zijn. Onder andere komt dit door de soms dunne scheidingslijn tussen een dienst of een goed. Is het aanbieden van een kunstmatig intelligentie softwarepakket ter screening van borstkanker bij vrouwen aan te merken als een dienst of een goed? Medische diensten zouden zijn vrijgesteld van btw, medische goederen niet. Het onderscheid is echter klein in veel gevallen. Dit maakt uit voor de concurrentievervalsing van de btw bij de economische neutraliteit. Het maakt dus ook uit waar de grens van het waarborgen van economische neutraliteit getrokken wordt. Wanneer de huidige invulling van economische neutraliteit lossier gelaten wordt, en puur gekeken wordt naar het internaliseren van externe factoren, kan makkelijker gedifferentieerd worden tussen goederen en diensten.<sup>240</sup> Het aanbieden van software ter ondersteuning van medische belangen lijkt dan positieve externaliteiten mee te brengen en daarmee een lager omzetbelastingtarief af te dwingen. Echter schuilt ook hier het gevaar van de definitie van de externaliteiten. Overheden zullen, bij invoering van gedifferentieerde tarieven tussen goederen en diensten, goed moeten overwegen welke diensten onder een verlaagd tarief worden geschaard en welke niet. Mijn advies zou zijn de huidige ‘verlaagde tarief beroepen’ onder een verlaagd tarief te scharen, en hierbij diensten te voegen die waarde toevoegen aan grondstoffen. Hierop aansluitend pleit ik voor een hoog tarief op de grondstof zelf. Met deze wijze wordt gestimuleerd zoveel mogelijk diensten aan een eenheid grondstof toe te voegen. In theorie zouden businessmodellen dan oplossingen zoeken in het verrichten van diensten en niet in het vervaardigen of gebruiken van meer grondstoffen. Mijn inspiratie uit het gedachtegoed van Wintzen komt hier duidelijk naar voren.

Een combinatie van minder verlaagde tarieven en een gedifferentieerd tarief situeert mijns inziens een goede oplossing voor de omzetbelasting van de toekomst. Het vaststellen van de markten, goederen en diensten waar inefficiëntie in de markt optreedt, zal in veel gevallen vrij eenvoudig zijn. Het vaststellen waar meer van gewenst is in de economie ook. Het verlaagde tarief op haar huidige, in mijn ogen discutabele, grondstoffen dient te worden afgeschaft en te worden gehervalueerd. De rechtvaardigingsgrond van inkomensongelijkheid en een progressieve omzetbelasting bewerkstelligen houdt geen stand. Het argument van bestrijding van de zwarte markt is mijns inziens met de komst van digitale controles en belastingaangiften ook geen sterkhouder meer voor het verlaagde tarief. Wel pleit ik voor het invoeren van verlaagde tarieven onder nieuwe rechtvaardigingsgronden. Dezelfde wetssystematiek zou hierbij gehanteerd moeten worden: alles onder het reguliere tarief, tenzij anders opgenomen in de wet. In tegenstelling tot het bij de Ecofin vergadering behandelde ‘negatieve lijst’, kan mijns inziens beter een positieve lijst opgesteld worden. Naar mijn mening dient de reguliere btw hoog genoeg gezet te worden om schadelijke externaliteiten voor een aanzienlijk deel te internaliseren,

---

<sup>240</sup> Uit: Planbureau, C., & voor de Leefomgeving, P. (2020). Kansrijk Belastingbeleid, <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Kansrijk-belastingbeleid-2020.pdf>.

en (budgettaire) ruimte te laten een positieve stimulans te geven voor diensten en positieve externaliteiten voortbrengende goederen of diensten.

Als nieuwe rechtvaardigingsgronden zou naar mijn mening de op diensten gerichte economie gehanteerd dienen te worden. Het duurzame aspect dat daaruit volgt, weegt wat mij betreft zwaar mee in de huidige en toekomstige economie. Daarnaast zou met het oog op verspilling van grondstoffen en voedsel geanticipeerd kunnen worden op marktfalen. Overschotten zoals bij voedsel oefenen druk uit op het milieu en de productiecapaciteit van de aarde. Een rechtvaardigingsgrond om deze producten juist niet onder het verlaagde tarief te scharen lijkt mij van belang. Daarnaast zou het reguleren tarief dusdanig hoog moeten zijn dat de inkoop van grondstoffen gestimuleerd wordt en een economie ontstaat die maximale output genereert van minimale grondstof input. Om, zoals Ex'Tax ook voorstelt, met de toegenomen opbrengsten van de hogere btw-tarieven budgettaire ruimte te laten voor lastenverlichtingen op arbeid moet nauwkeurig een belangenafweging gemaakt worden welke diensten onder een verlaagd tarief aan te bieden. Ook moet onderzocht worden of het goedkoper maken van diensten beter geschiedt via een herverdeling aan de arbeidslasten kant, of via het goedkoper maken in de btw. Ook is een optimale mix denkbaar tussen de twee. Vervolgonderzoek naar onder andere bijhorende elasticiteiten moet dit uitwijzen.

Samengevat zou de tariefmix mijns inziens gehervalueerd moeten worden naar de huidige tijdsgeest. Duurzaamheid, zuinigheid en welvaart dienen gewaarborgd te worden. De huidige fiscale structuur stimuleert dit echter nog niet. Binnen de omzetbelasting kan een stap worden gezet door de tariefstructuur aan te passen met nieuwe rechtvaardigingsgronden als grondslag voor het sturen met fiscaal beleid. De economische neutraliteit komt immers in het geding bij tariefdifferentiatie en behoeft goede redenen om deels terzijde geschoven te worden. De huidige rechtvaardigingsgronden behoren mijns inziens niet meer tot de kernargumenten voor tariefdifferentiatie. Inkomensongelijkheid wordt beter niet bestreden via de omzetbelasting maar via de inkomstenbelasting, grote voedseloverschotten vinden plaats in de landbouwsector door subsidies en verlaagde tarieven en het bestrijden van de zwarte markt zou met digitale controlemechanieken ook geen onoverbrugbare barrière moeten zijn. De uitdagingen van nu liggen bij het bewerkstelligen van duurzame circulaire businessmodellen. De omzetbelasting kan middels tariefdifferentiatie belangrijke doelen van de BOW bewerkstelligen middels veranderingen in de btw.

## 5.5 Flexibele tariefdifferentiatie

Een laatste methode om doelstellingen van de BOW door te voeren in de btw is een vergaande. Met een zeer uitgebreid systeem van tarieven kan getracht worden per productgroep correctie te maken op de externaliteiten. Wanneer als beginpunt het reguliere tarief gehanteerd wordt, zou per product een

afwijking omhoog of omlaag met een bepaalde factor tot stand gebracht kunnen worden. Voordeel van deze methode zou zijn dat externaliteiten actief en op brede schaal geïnternaliseerd worden. Zo zou een tariefsverhoging op grondstoffen gehanteerd kunnen worden, en een tariefsverlaging op bijvoorbeeld refurbishment diensten en herstelwerkzaamheden aan bijvoorbeeld oude laptops en telefoons. Ook zou de markt van het innemen van oude elektronica tegen een zeer verlaagd tarief kunnen geschieden. Dit in combinatie met lagere arbeidslonen zal een stap in de richting van circulariteit bewerkstelligen. De conclusies volgend uit deze methode zijn verder gelijk aan het onderscheid tussen goederen en diensten. Verschil is dat deze methode een stap verder gaat en daarmee heel precies de schadelijke en niet schadelijke activiteiten kan aanpakken. Nadelig is de uitvoerbaarheid van deze methode en de inwendige neutraliteit. Het is goed denkbaar dat de bijkomende administratieve lasten voor ondernemers niet bij te houden zijn.

Mijns inziens is een combinatie van voorgaande methoden de juiste weg voor de toekomst: een verhoogd regulier btw-tarief met nieuwe rechtvaardigingsgronden voor gedifferentieerde tarieven die schadelijke goederen zwaarder belasten en ‘goede’ diensten voorzien van een lastenverlichting, in combinatie met een lastenverlichting op arbeid in de inkomstenbelasting. Dit lijkt ook terug te komen in de recente publicatie van de EC omtrent verlaagde tarieven. Hoewel de EC in het bij het Ecofin behandelde wetsvoorstel tracht te werken met een ‘negatieve lijst’ voor schadelijke goederen en daarmee een andere insteek beoogt, is de materiele uitkomst vergelijkbaar: hogere prijzen voor schadelijke goederen waardoor externaliteiten meer geïnternaliseerd worden.

## 5.6 Barrières

Zoals in het introducerend Hoofdstuk van dit onderzoek al kort is aangekaart zijn barrières aanwezig waardoor de belastingen op de onttrokken waarde, of een doorvoering daarvan in de btw moeilijk tot stand komt of kan komen. In deze paragraaf wil ik hierop in gaan. Barrières voor de belastingtransitie kunnen onder andere gevonden worden in het (inter)nationale politieke stelsel. Belastingbeleid is immers politiek gedreven. Echter is het creëren van langetermijnbeleid lastig voor de politiek aangezien de periode van aan de macht zijn slechts enkele jaren is.<sup>241</sup> Ook zijn industrieën die een belang hebben bij het behouden van de status quo doorgaans machtiger dan andere belanghebbenden, zoals ngo’s die de transitie teweeg willen brengen. Daarnaast brengt de belastingtransitie zelf een grote uitdaging met zich mee wat betreft de (inter)nationale coördinatie. Een ingrijpende verandering in de belasting heeft immers effect op handelspatronen, inkomenspatronen en bestedingspatronen. In deze paragraaf wil ik nader ingaan op deze barrières.

---

<sup>241</sup> Gaspar, V., Gupta, M. S., & Mulas-Granados, M. C. (2017). *Fiscal politics*. International Monetary Fund.

### 5.6.1 Internationale coördinatie

Hoewel veel lidstaten van de EU het belang van een shift van op arbeid gerichte belastingstelsels naar op consumptie en verbruik gerichte stelsels inzien, is de progressie van deze transitie marginaal.<sup>242</sup> Het probleem omtrent de doelstellingen van de BOW is dat de externaliteiten waar de BOW op ziet grensoverschrijdend zijn. Het probleem van publieke goederen doet zich dan voor, zoals uiteengezet in Hoofdstuk 3. Wanneer private baten immers laag zijn in vergelijking met de sociale baten, zal een actie minder snel op gang komen. Dit principe komt duidelijk terug in het aanpakken van een transitie als deze. Landen die immers de eerste stap zetten, zullen als eerst de korte termijn negatieve effecten ervaren die kunnen optreden. In wezen is het doorvoeren van een transitie als deze als een gevangenendilemma te benaderen. Landen individueel zullen niet happig zijn de stap te maken. Dit gevangenendilemma veroorzaakt afwachtende overheden. Pas op het moment dat op globale schaal wordt opgetreden zullen landen instemmen met het bewerkstelligen van verandering. Internationale coördinatie is daarom essentieel. Tevens zijn de effecten van een belastingshift van een individueel land niet sterk genoeg om de milieuproblematiek aan te pakken op mondiale schaal.

Wat betreft de EU komt hierbij dat belastingveranderingen op EU-niveau slechts doorgevoerd kunnen worden indien unanimititeit wordt bereikt.<sup>243</sup> De benadering van het doorvoeren van doelstellingen van de BOW via de reeds Europees geharmoniseerde omzetbelasting kan deels uitkomst bieden bij het probleem omtrent unanimititeit. Ter voorkoming van unanimititeitsproblematiek is het Europese meersnelhedenregime in het leven geroepen. Hoewel met dit regime slechts van 9 landen goedkeuring nodig is voor een doorvoering van beleid, blijft het ingewikkeld en tijdrovend grote veranderingen door te voeren over landsgrenzen heen. Zeker wanneer het om een flink aantal (sterk verschillende) landen gaat. Het is dus goed voor te stellen dat landen niet collectief instemmen met een compleet nieuwe Europese belasting zoals een BOW. Eenvoudiger zal het zijn tariefdifferentiatie in de reeds bestaande belasting door te voeren. Op die manier ontstaat een Europese omzetbelasting die meer toekomstbestendig is. Toch zal ook bij een doorvoering van BOW-doelstellingen via de omzetbelasting eensgezindheid moeten worden bereikt tussen de lidstaten om de veranderingen door te voeren. Zoals een aantal keer aangekaart in dit onderzoek zou een race-to-the-bottom voorkomen moeten worden. Wanneer niet alle lidstaten instemmen met aangepaste btw-wetgeving, zal in theorie de interne markt met oog op eerlijke concurrentie eerder een stap verder weg dan een stap dichterbij komen. In de praktijk mag de wetgeving dan überhaupt niet doorgevoerd worden. Het overtuigen van alle lidstaten tot instemming met de plannen zal een belangrijke stap zijn in de transitie. In dit onderzoek focus ik mij slechts op de EU, maar het doorvoeren van transitie dient op mondiale schaal te gaan plaatsvinden.

---

<sup>242</sup> European Commission (2015), Country-specific recommendations, Brussels, 13.5.2015 COM (2015) 250 final.

<sup>243</sup> European Commission (April 7, 2016), Press release. VAT Action Plan: Commission presents measures to modernise VAT in the EU. Accessed September 2016.

De vraag is binnen welke termijn dit gerealiseerd kan worden en hoeveel nodig is om landen over de streep te trekken en resolute actie te laten ondernemen.

Samenhangend hiermee is dat overheden bestuurd worden door een politiek die veelal gericht zijn op korte termijn. Belastingbeleid is daarmee ook politiek gedreven. Het creëren van langetermijnbeleid is echter lastig voor de politiek aangezien de periode van macht slechts enkele jaren is.<sup>244</sup> Politici zullen in de regel niet verkozen worden wanneer lange termijn belastingbeleid als speerpunt aangenomen wordt, waarvoor op korte termijn investeringen en opofferingen nodig zijn. Naast het gevangenendilemma internationaal, speelt een gevangenendilemma op het niveau van de bestuurders van een land. Degene die het eerst een zodanig lange termijn belastingplan presenteert met korte termijn opofferingen, zal in het maatschappelijke debat hard aangepakt worden door zijn of haar tegenstanders.

Samengevat vormen het gevangenendilemma wat betreft de belastingshift en de unanimitateitsvereiste voor Europees fiscaal beleid een belangrijke barrière in de totstandkoming van de shift zelf.

### 5.6.2 Lobbyen voor de status quo

Om een inclusieve en circulaire economie te bewerkstelligen is een verschuiving (of ontwikkeling) van het paradigma in de economie noodzakelijk. Deze verschuiving brengt, zoals uitgebreid aan bod gebracht in dit onderzoek, voor de lange termijn grote voordelen mee. Toch zijn veel partijen gebaat bij een korte termijn resultaat. Net zoals omtrent de politieke dilemma's, bestaan ook voor het bedrijfsleven 'gevangenendillema's' en kortetermijnbelangen. Kenmerkend voor het bedrijfsleven is het verschil in belang voor grote multinationals en het midden- en kleinbedrijf (hierna: "MKB"). Onder het MKB schaar ik ook de Non-Governmental Organisations (hierna: "NGO's") en medische centra. Uit onderzoek van de OESO blijkt dat 99% van de bedrijven binnen de OESO-landen onder het MKB valt. Dit MKB brengt de grootste werkgelegenheid in is zelfs verantwoordelijk voor grofweg 70% van het aantal banen, gemiddeld over de OESO.<sup>245</sup> De mogelijkheid voor multinationals internationaal belastingbeleid te voeren brengt mee dat het MKB (dat geen internationale mogelijkheden voor lage lonen of belastingbeleid heeft) relatief hard geraakt wordt door winstbelastingen als de Wet Vpb 1969 ten opzichte van multinationals. Hierdoor ervaart het MKB een belastingnadeel ten opzichte van multinationals. Bijkomend nadeel is dat het MKB lokaal opereert, en afhankelijk is van lokale input. Dit maakt het MKB afhankelijk van hoge arbeidsprijzen zonder de mogelijkheid productie te verplaatsen naar landen met lagere lonen. Het MKB zou daarom meer baat hebben bij een belastingshift weg van arbeid, richting consumptie.<sup>246</sup>

---

<sup>244</sup> Gaspar, V., Gupta, M. S., & Mulas-Granados, M. C. (2017). *Fiscal politics*. International Monetary Fund.

<sup>245</sup> OESO (2017c), Enhancing the Contributions of SMWs in a Global and Digitalised Economy, Meeting of the OESO Council at Ministerial Level Paris, 7-8 June 2017 <https://www.OESO.org/mcm/documents/C-MIN-2017-8-EN.pdf>.

<sup>246</sup> OESO (2017c), Enhancing the Contributions of SMWs in a Global and Digitalised Economy, Meeting of the OESO Council at Ministerial Level Paris, 7-8 June 2017 <https://www.OESO.org/mcm/documents/C-MIN-2017-8-EN.pdf>.

Multinationale ondernemingen daarentegen, kunnen internationaal belastingbeleid voeren. Hierdoor zullen deze ondernemingen in beginsel minder gevoelig zijn voor een belangrijk speerpunt van de belastingshift: lagere arbeidsbelastingen en daarmee lagere arbeidskosten.<sup>247</sup> Grote multinationale ondernemingen zullen hierdoor minder pleiten voor een belastingshift. Hoewel uit recente publicaties en jaarverslagen van multinationals het verantwoord ondernemen een belangrijkere positie begint in te nemen, ligt de urgentie niet bij hen.<sup>248</sup> Onderzoek wijst echter uit dat multinationale ondernemingen (en dan met name de ‘grote jongens’) van groot belang zijn in de besluitvorming van overheden.<sup>249</sup> Met name omtrent belastingbeleid is het overtuigen van multinationals essentieel.<sup>250</sup>

Naast de kleinere stimulans voor multinationals te pleiten voor de belastingshift door hun mogelijkheid arbeid uit te besteden naar goedkopere landen, zijn veel van deze bedrijven in de regel sterk afhankelijk van grondstoffen en halffabricaten. De vijf grootste Europese multinationals zijn respectievelijk Koninklijke Nederlandse Shell, Volkswagen, BP, Glencore en Daimler.<sup>251</sup> Van deze vijf opereren er vier in de olie- en gasmarkt. Volkswagen, die op plek nummer drie staat, is tevens sterk afhankelijk van hun grondstoffen. Hoewel met de digitalisering een sterke opkomst van digitale bedrijven heeft plaatsgevonden welke minder afhankelijk zijn van grondstoffen, lijken grote multinationals gevoelig voor heffingen op grondstoffen. Het is daarom dat de marktmacht van deze bedrijven in combinatie met hun kernactiviteiten als barrière dient te gelden voor het doorvoeren van een BOW. Hoe de groene belastinggrondslagen zullen worden geïncorporeerd en afgewenteld in de economie laat ik buiten beschouwing en is interessant voor vervolgonderzoek. Dit is namelijk van invloed in hoeverre grote multinationals weerstand zullen bieden tegen belastingverschuivingen zoals voorgesteld in dit onderzoek.

Samengevat zullen door de marktmacht van multinationals in combinatie met hun kernactiviteiten en de daaruit volgende gevoeligheid voor grondstofprijzen en -belastingen mogelijk problemen ontstaan wanneer een de doelstellingen van de BOW gerealiseerd dienen te worden.

---

<sup>247</sup> Casson, M. (2012). *Multinationals and world trade: Vertical integration and the division of labour in world industries*. Routledge.

<sup>248</sup> KPMG (2018), *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2018*; Atkin, Emily (September 15, 2014 ), Coca Cola, Heinz And Other Major Food Companies Warn Climate Change Threatens Business. Thinkprogress.org website.

<sup>249</sup> Dörrenbächer, C., & Gammelgaard, J. (2011). Subsidiary power in multinational corporations: the subtle role of micro-political bargaining power. *Critical perspectives on international business*.

<sup>250</sup> Young, S. (2004). *Multinationals and public policy*. Edward Elgar Publishing:

*Multinationals and Public Policy makes a valuable contribution to an understanding of the role of MNEs in economic development, particularly in host nations, to an appreciation of the part played by public policy in improving the economic contribution of foreign direct investment and also affords an appraisal of changing policy attitudes over time and between countries.*

<sup>251</sup> <https://www.statista.com/statistics/973337/largest-european-based-revenue/>.

### 5.6.3 Stabiliteit van de BOW-grondslagen

Een tweede potentiële bedreiging voor de belastingshift is de stabiliteit van de groene belastinggrondslagen. De logica van deze bedreiging ligt in de aard van de belastinggrondslag. Aangezien de belastinggrondslagen van Ex'Tax en de BOW juist een sterke afname beogen van datgene waarover belast wordt, zal de belastingopbrengst logischerwijs afnemen naarmate de belasting effect sorteert. De vraag is of de groene belastinggrondslagen dan genoeg opbrengsten genereren om de gehele shift te bewerkstelligen. Immers is het verlagen van de arbeidsbelastingen een essentieel deel van de transitie. Slechts consumptiebelastingen collectief verhogen zou onevenwichtige belastingheffing zijn. Waar beleidsmakers sinds jaar en dag vertrouwd zijn op de betrouwbare en stabiele grondslag van arbeid, is de groene grondslag van de Ex'Tax voorstellen enigszins volatiel te noemen. Om deze stabiliteit te waarborgen heeft Ex'Tax een zorgvuldig gediversifieerde grondslag 'portefeuille' opgesteld waardoor de belastingen over een breed vlak geheven kunnen worden. Tevens is de grondslag arbeid ook niet meer zo betrouwbaar als een aantal jaren geleden door globalisering, toegenomen werkloosheid en digitalisering, zoals uiteengezet in Hoofdstuk 2.

### 5.6.4 Verboden omzetbelastingen

Lidstaten zijn op grond van artikel 401 verboden een 'dubbele' btw in te voeren. Belastingen die het karakter hebben van een omzetbelasting mogen niet worden ingevoerd, tenzij de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.<sup>252</sup> Dit is van belang wanneer een dergelijke belasting als de BOW op zichzelf doorgevoerd zou worden. Karakteristiek voor omzetbelastingen is de afwenteling op de consument, de aftrek van voorbelasting, evenredigheid aan de prijs van geleverde diensten of goederen en het belasten van de eindverbruiker. Onder andere in een tweetal Hongaarse procedures, arrest KÖGÁZ en arrest C-312/06, is sprake van een verboden omzetbelasting geweest.<sup>253</sup>

In casu was sprake van gemeentelijke belastingen over de winst die drukte op de netto omzet van de ondernemingen na aftrek van de kostprijs van verkochte goederen ingekochte diensten en andere benodigde materiaalkosten. Het HvJ oordeelde echter dat deze gemeentelijke heffingen niet als 'verboden' omzetbelasting dienden te worden aangemerkt. Het Hof zag in deze belasting niet genoeg wezenskenmerken van de omzetbelasting als bedoeld in de Richtlijn om te spreken van verboden omzetbelastingen. Ten eerste was van belang dat de Hongaarse gemeentelijke omzetbelasting niet kon worden geacht evenredig aan de prijs te zijn van de geleverde goederen en diensten. Ten tweede werd met deze belasting niet expliciet beoogd dat de voltallige belasting op de eindgebruiker werd afgewenteld. Aan de hand hiervan kwam het Hof tot de conclusie dat geen strijd met artikel 401 optrad. Naast voornoemde wezenskenmerken toetste het Hof aan twee additionele gronden. Een derde

---

<sup>252</sup> <https://hertoghsadvocaten.nl/kennisbank/is-de-nieuwe-europese-digitax-een-geoorloofde-omzetbelasting/#:~:text=Er%20bestaat%20echter%20een%20verbod,verkeer%20tussen%20de%20lidstaten%20geen.>

<sup>253</sup> HvJ EG, 11 oktober 2007, nr. C-283/06 en C-312/06 (VN 2007/48.18).

wezenskenmerk van de btw is dat de belasting algemeen van toepassing is op transacties met goederen en diensten.<sup>254</sup> Mijns inziens kan de BOW hiermee deels verenigd worden. Immers heeft elk goed een onttrokken waarde. Wat betreft diensten kan beargumenteerd worden dat goederen met een onttrokken waarde benodigd zijn. De BOW heeft daardoor overeenkomsten met dit wezenskenmerk van de btw. Een vierde kenmerk van de btw is dat de heffing van belasting plaats heeft in elke fase van het productie- of distributieproces, ongeacht het aantal transacties dat voorafgaat.<sup>255</sup> Afhankelijk van de invoer van een BOW, enerzijds door doelstellingen te implementeren via de btw, anderzijds door een zelfstandige BOW in te voeren, kan de BOW in overeenstemming zijn met dit wezenskenmerk.<sup>256</sup>

Het is de vraag in hoeverre de huidige Btw-richtlijn met het verbod van artikel 401 zich verzet tegen een BOW, mocht deze losstaand ingevoerd worden. Het doorvoeren van de BOW-doelstellingen in de btw toont hier nogmaals een voordeel. Het invoeren van een indirecte belasting op verbruik bij de consument, zoals een BOW in beginsel beoogt, zou strijdigheid kunnen creëren met artikel 401. Het is daarmee van belang nauwkeurig te zijn in de doorvoering van zodanige belastingen.

Samengevat brengt artikel 401 mee dat omtrent het invoeren van een nieuwe belasting gewaakt moet worden voor het invoeren van een verboden omzetbelasting. Van belang hierbij is de wezenskenmerken van de omzetbelasting als bedoeld in de Btw-richtlijn in acht te nemen.<sup>257</sup><sup>258</sup> Doorvoering van de BOW kan daardoor mijns inziens beter geschieden via de bestaande btw.

### 5.6.5 Samenvatting barrières

Hoewel veel lidstaten van de EU het belang van een shift van op arbeid gerichte belastingstelsels naar op consumptie en verbruik gerichte stelsels inzien, is de progressie van deze transitie marginaal. Het doorvoeren van een transitie is als een gevangene dilemma te benaderen. Landen individueel zullen niet gewillig zijn de stap te maken zonder zekerheid dat andere landen meedoen. Dit gevangenendilemma veroorzaakt afwachtende overheden. Pas op het moment dat op globale schaal wordt opgetreden zullen landen mogelijk instemmen met het bewerkstelligen van verandering. Internationale coördinatie is daarom essentieel. Wat betreft de EU komt hierbij dat belastingveranderingen op EU-niveau slechts doorgevoerd kunnen worden indien unanimititeit wordt bereikt.

Een tweede potentiële bedreiging voor de belastingshift is de stabiliteit van de groene belastinggrondslagen. De logica van deze bedreiging ligt in de aard van de belasting. Aangezien de

---

<sup>254</sup> GIL Insurance e.a. (HvJ EG 29 april 2004, C-308/01, V-N 2004/27.20).

<sup>255</sup> Pelzl e.a. (HvJ EG 8 juni 1999, C-338/97, C-344/97 en C-390/97, V-N 1999/37.31).

<sup>256</sup> HvJ EG 11-10-2007, ECLI:EU:C:2007:598, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

<sup>257</sup> *Dansk Denkavit en Poulsen Trading* (HvJ EG 31 maart 1992, C-200/90, [V-N 1992, blz. 1463](#), punt 17).

<sup>258</sup> R.o. 47: *Daarentegen verzet artikel 401 van de btw-richtlijn zich niet tegen de handhaving of de invoering van een belasting die een van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit (arrest van 3 maart 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punt 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak).*



belastinggrondslagen van Ex'Tax en de BOW juist een sterke afname beogen van datgene waarover belast wordt, zal de belastingopbrengst logischerwijs afnemen naar mate de belasting effect situeert.

Een derde bedreiging ziet op artikel 401 Btw-richtlijn welke stelt dat het is verboden een 'dubbele' btw in te voeren. Belastingen die het karakter hebben van een omzetbelasting mogen niet worden ingevoerd, tenzij de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding Dit is van belang wanneer een dergelijke belasting als de BOW op zichzelf doorgevoerd zou worden.

Afsluitend zullen door de marktmacht van multinationals in combinatie met hun kernactiviteiten en de daaruit volgende gevoeligheid voor grondstofprijzen en -belastingen mogelijk problemen ontstaan wanneer een de doelstellingen van de BOW gerealiseerd dienen te worden.

De conclusie van dit hoofdstuk zal uitdrukkelijk terugkomen in het volgende algemene concluderende Hoofdstuk 6. Ik zal daarom afzien van de conclusie in dit hoofdstuk.

# Hoofdstuk 6 - Conclusie

In deze scriptie wilde ik een bijdrage leveren aan een mogelijke belastingtransitie binnen de indirecte belastingen (met name de btw) binnen Nederland en de EU. Met dit onderzoek wilde ik de weg die het Ex'Tax project is ingeslagen uiteenzetten, analyseren, en een vervolg geven aan de hand van implementatie van doelstellingen van de BOW in de btw. In dit hoofdstuk zal ik de deelvragen van de afgelopen hoofdstukken herhalen en met elkaar verbinden om het antwoord op de hoofdvraag van dit onderzoek zo goed mogelijk te geven. De deelvragen waren vormgegeven ter ondersteuning van de volgende hoofdvraag:

*“In hoeverre en op welke wijze kan de Btw-richtlijn worden aangepast om aan de hand van belasting op de onttrokken waarde een duurzame economie te bewerkstelligen?”*

**Deelvraag 1:** *“Hoe is het Ex'Tax project tot stand gekomen en wat is hierbij de rol van de onttrokken waarde?”*

Om hier antwoord op te geven ben ik begonnen de oorsprong van het Ex'Tax project te achterhalen. Het Ex'Tax project ziet op de mondiale problemen omtrent (i) werkloosheid en (ii) grondstofuitputting en klimaatproblematiek. Ex'Tax tracht een vergroening van belastingssystemen teweeg te brengen en belastingen in te zetten op de 'goede' manier. Ondernemer Eckhart Wintzen is de grondlegger van de Ex'Tax gedachte. In zijn artikel “Re-engineering the planet” heeft hij aan de hand van een driestappenplan een oplossing aangedragen voor deze twee mondiale problemen die beide zouden volgen uit Westerse fiscale systemen. Door hoge arbeidsbelastingen wordt arbeid duur, waardoor ondernemingen grondstofgebruik prefereren over het inzetten van extra arbeid. Echter leidt de combinatie van snel toegenomen consumptie en relatief dure arbeid tot vervuilende economische modellen.

Volgens Wintzen is het essentieel het gebruik van grondstoffen en schade aan de natuur in kaart te brengen. Met het concept van de onttrokken waarde kan een vorm van ecologisch boekhouden worden vormgegeven. De onttrokken waarde representeert de impact van een product op het ecosysteem gedurende de levensduur. Deze last dient uitgedrukt te worden in de vorm van financiële waardes gebaseerd de theoretische kostprijs van de milieu gerelateerde schade die voortkomt uit het product. Om de economische modellen in lijn te brengen met de belangen van de planeet dient over deze onttrokken waarde een belasting geheven te worden, de BOW (BOW).

In 2014 en 2016 zijn de eerste Ex'Tax onderzoeken, gefinancierd uit het fonds dat werd opgericht door Eckhart Wintzen, gepubliceerd. Van groot belang daarbij is de focus op het belang van een shift van het fiscale zwaartepunt weg van arbeid en richting consumptie. Hieruit volgt dat werkloosheid een belangrijk probleem is en kan worden binnen Europa. Een lastenverlaging op arbeid kan bijdragen ondernemingen te stimuleren meer arbeid in te zetten en tevens Europese arbeid te gebruiken in plaats van het uitbesteden van arbeid naar lage lonen landen door multinationals. Ook volgt dat Europa risico's loopt omtrent de voorziening van water en grondstoffen. Naast de afhankelijkheid van import blijken de voorraden eindig en is Europa gebaat bij zuinigheid. Een bijkomend effect volgend uit het verbruik van grondstoffen als fossiele brandstoffen is de impact op het klimaat. Wanneer deze brandstoffen onbeprijsd verbruikt kunnen worden, zonder de negatieve effecten mee te nemen, blijft het belang van het bedrijfsleven niet in lijn met het belang van de planeet. Ook hierom is een BOW een potentiële oplossing.

Het antwoord op deelvraag 1 in beknopte vorm is daarmee als volgt.

Ex'Tax is in het leven geroepen door Eckhart Wintzen. Hij voorzag dat een wereld waarin de business niet in lijn met de planeet is, op de lange termijn schadelijk is voor de economie door klimaat- en werkloosheidsproblematiek. Om business wel in lijn te brengen met de planeet dienen de schadelijke effecten van vervuiling, gelimiteerde voorraden en werkloosheidsproblematieken opgenomen te worden in het economische denken. Dit kan geschieden via het vaststellen van de onttrokken waarde, en daar een belasting over te heffen die deze schadelijke effecten voelbaar maakt in de economie. De kern van dit idee komt uitdrukkelijk naar voren in de volgende deelvraag.

*Deelvraag 2: “Hoe verhoudt de onttrokken waarde zich tot externe effecten en hoe kan beleid bijdragen deze te internaliseren?”*

In dit hoofdstuk stonden externe effecten centraal, en daaruit volgend de groene belastingbasis die Ex'Tax wil aanwenden om de externe effecten te prikken. Externe effecten, ook wel externaliteiten, betreffen indirecte effecten die invloed hebben op het welzijn ofwel de consumptie en productie van anderen, maar waarvan de effecten niet in de productprijs worden meegenomen. Het resultaat van deze effecten is een kloof tussen private baten en kosten en sociale baten en kosten. Er zijn zowel positieve als negatieve externaliteiten denkbaar. De onttrokken waarde poogt de milieu gerelateerde externe effecten te omvatten. De BOW is een instrument dat bedrijfsmodellen in lijn brengt met de planeet.

Bij negatieve externaliteiten ligt de prijs te laag en de productie te hoog omdat niet alle kosten worden doorgerekend in de prijs. Bij positieve externaliteiten is dit omgekeerd. Hierdoor zullen de private

opbrengsten kleiner zijn dan de sociale opbrengsten en zal bijvoorbeeld minder R&D plaats vinden dan sociaal wenselijk is. Wanneer het private en sociale marktevenwicht verschillen kan dit leiden tot inefficiënte markten. Om het welzijn van alle individuen te maximaliseren dienen sociale kosten minimaal te zijn en sociale opbrengsten maximaal. Het maximaliseren van welzijn vereist de techniek tot het 'internaliseren' ofwel opnemen van alle, dus ook de externe, baten en kosten bij de besluitvorming van huishoudens en bedrijven. Wanneer kosten en opbrengsten niet geïnternaliseerd worden zal onderproductie het gevolg zijn van goederen of diensten die positieve externaliteiten meebrengen. Overproductie volgt wanneer negatieve externaliteiten niet geïnternaliseerd worden. Juist dit probleem van overproductie als gevolg van negatieve effecten wordt gecorrigeerd met de BOW. De onttrokken waarde ziet immers op de schade aan het milieu. De BOW tracht dus de externaliteiten te internaliseren.

Dat private markt-gebaseerde beslissingen niet zullen leiden tot een efficiënt marktevenwicht vanuit het perspectief van het sociale welzijn wanneer externaliteiten aanwezig zijn, is in 1920 al gepubliceerd in het werk van Pigou. Hierin beveelt hij overheidsingrijpen aan als corrigerend effect voor externaliteiten door middel van belastingen en subsidies. Volgens Pigou dienen 'vervuilers', i.e. de veroorzakers van negatieve externaliteiten, gecorrigeerd te worden met een belasting gelijk aan de schade die deze externaliteit meebrengt. Deze belasting zou de situatie bewerkstelligen die zou zijn ontstaan wanneer de externaliteiten volledig geïnternaliseerd zouden worden. Dit fenomeen is beter bekend als de Pigouviaanse belasting. Dit betreft een belasting op elke marktactiviteit die negatieve externaliteiten genereert.

Coase beargumenteerde daarentegen dat marktmechanismen uit zichzelf de externaliteiten corrigeren. Hij stelde dat ook zonder overheidsingrijpen een juist marktevenwicht tot stand kan komen. Volgens Coase kunnen particuliere economische deelnemers het probleem van externe effecten onderling oplossen doordat de partijen altijd een overeenkomst kunnen bereiken waarbij het resultaat voor iedereen beter is, ook wel het Coase-theorema. Het probleem van eigendomsrechten als oplossing voor marktfalen betreft een fundamenteel obstakel voor het oplossen van externaliteiten via marktmechanismen en zelfcorrigerende oplossingen omdat indirecte effecten van productie of consumptie effect hebben op publieke goederen. Publieke goederen zijn namelijk zowel niet-exclusief als niet-rivaliserend. Wanneer private opbrengsten van een publiek goed relatief klein zijn ten opzichte van de sociale baten en de private kosten relatief groot, zullen de publieke goederen mogelijk niet tot stand komen of verkeerd gebruikt worden. Juist het probleem omtrent publieke goederen toont aan dat overheidsingrijpen en belastingen noodzakelijk zijn voor een juist marktevenwicht.

Schone lucht, schoon water, biodiversiteit, een leefbaar klimaat en de vispopulatie zijn allen niet-rivaliserende en niet-uitsluitbare goederen. Dit betreffen gratis goederen, geproduceerd door de natuur

en toegankelijk voor iedereen. Daarbovenop speelt dat voor deze goederen geen duidelijke eigendomsrechten zijn afgegeven of kunnen worden afgegeven. Als resultaat hiervan waarderen huishoudens en bedrijven deze publieke goederen niet hoog genoeg; met andere woorden, niet alle kosten worden meegenomen om tot het marktevenwicht te komen. Corrigerende belastingen zoals Pigou voorstelde lijken dus uitkomst te moeten bieden. Zo dacht ook het Ex'Tax project.

In lijn met het gedachtegoed van Wintzen heeft het Ex'Tax project in de onderzoeken van 2014, 2016 en 2021 een belastinggrondslag van groene belastingen samengesteld. In het Deltaplan Belastingen voor een Circulaire Economie is een selectie gemaakt van deze grondslagen om de negatieve en tevens milieu gerelateerde externaliteiten te internaliseren. Onder andere heffingen op CO<sub>2</sub> uitstoot, grondstofgebruik, water en transport aangedragen worden om de negatieve externaliteiten te internaliseren.

Als tegenhanger van de BOW ziet de volgende deelvraag op de reeds bestaand consumptie- en verbruiksbelasting. Ik tracht te onderzoeken wat de achtergrond van deze belasting is, en in hoeverre deze belasting geschikt is als belasting op consumptie.

*Deelvraag 3: “Wat is de huidige consumptiebelasting voor Nederland en de EU en hoe verhoudt deze zich tot de BOW?”*

Met de Europese omzetbelasting wordt de overdracht belast van producten op hun weg van producent naar consument. De omzetbelasting zoals Nederland en de EU die kennen heeft het karakter van een verbruiksbelasting. Dit is wettelijk vastgelegd in de Btw-richtlijn. Hiermee vertoont de omzetbelasting een sterke gelijkenis met de BOW omdat beide belastingen verbruik trachten te belasten. Een verbruiksbelasting is “een belasting die de consumptie beoogt te belasten en dat doet door de besteding als maatstaf van die consumptie te hanteren.” Dat kan geschieden door de prijs in het economische verkeer als maatstaf te hanteren.

De Europese omzetbelasting vindt op indirecte wijze plaats en volgt het bestemmingslandbeginsel. Het indirecte karakter brengt mee dat een ondernemer de belasting doorberekent in de prijzen. De wetgever dient een volledige afwenteling van de belasting op de consument te beogen. Om dit, maar ook cumulatie van belastingheffing tegen te gaan is daarom het systeem van aftrek van voorbelasting in het leven geroepen. Het aftrekmechanisme heeft een aantal gevolgen. Ten eerste zal binnen een bedrijfsketen btw een doorlopende factor spelen die geen invloed heeft op de kostprijs van een goed of dienst. De btw is immers aftrekbaar bij de presterende ondernemer. Ten tweede wordt de btw uiteindelijk gedragen door degene die de belasting niet in aftrek kan brengen. In veel gevallen zal dit

de consument zijn. Ten derde bewerkstelligt de wetgever door middel van de aftrek van voorbelasting dat de btw zoveel mogelijk op de consument afgewenteld wordt.

Sinds de oprichting van de EEG werd gestreefd naar een interne markt. Het harmoniseren van belastingstelsels was hier een belangrijke bijdrage van. Met een uniform omzetbelastingstelsel konden concurrentievervalsingen geminimaliseerd worden en kon Europese handel tot bloei komen. Tevens geeft de harmonisatie mogelijkheden op EU-niveau sturing te geven aan de lidstaten. De btw is daarom in potentie een belangrijke medespeler met bijvoorbeeld het Ex'Tax project omdat met aanpassingen in de btw op Europese schaal een gezamenlijk doel nagestreefd zou kunnen worden. Ook zal volgen uit deelvraag 4 dat het risico op een verboden omzetbelasting maakt dat implementatie van BOW-doelstellingen via de omzetbelasting dient te geschieden.

Een kernbeginsel waarop de btw is gefundeerd is het beginsel van fiscale neutraliteit. Ook dit speelt een belangrijke rol voor mogelijke doorvoering van BOW-doeleinden in de economie, mogelijk via de btw. Het karakter van de verbruiksbelasting brengt mee dat alle consumptieve uitgaven voor goederen en diensten moeten worden belast. Dit impliceert dat de belastingdruk van de consument ongeacht zijn keuze bij elke besteding hetzelfde zou moeten zijn; de belastingdruk behoort strikt evenredig te zijn aan de kleinhandelsprijs. Vanuit de ondernemer bezien betekent dit dat alle leveringen van goederen en diensten in de heffing dienen te worden betrokken, en de lengte van de productieketen hierbij irrelevant is. Het niet verstoren van de onderlinge concurrentie ligt in het verlengde van deze neutraliteit. Deze neutraliteit is onder te verdelen in enerzijds economische neutraliteit, en anderzijds juridische neutraliteit. Met name economische neutraliteit is van belang voor dit onderzoek. Economische neutraliteit ziet op het feit dat een algemene verbruiksbelasting concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet dient te verstoren. De Btw-richtlijn maakt inbreuk op de economische neutraliteit op verschillende aspecten. De twee meest opvallende aspecten zijn vrijstellingen enerzijds en tariefdifferentiatie anderzijds.

Mijns inziens hebben externaliteiten en economische neutraliteit een relatie, en daarmee ook de BOW en de omzetbelasting. Economische neutraliteit in de huidige context houdt in dat belastingen niet verstorend mogen werken en moeten bijdragen aan een interne markt met eerlijke concurrentie. Meer specifiek: een algemene verbruiksbelasting dient concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet te verstoren. Echter blijkt uit deelvraag 2 dat markten in de huidige vorm verstoord zijn door externaliteiten. Het gedachtegoed van Pigou belastingen te gebruiken om marktfalen te corrigeren, heeft in die zin een wrijvende werking met het gedachtegoed van economische neutraliteit zoals dat nu wordt ingevuld. Naar mijn idee zou het ideaal van 'niet verstorende belastingen' meer losgelaten moeten worden, zodat belastingen ingezet kunnen worden grovere vormen van marktfalen zoals vervuiling op grote schaal te bestrijden. Juist het inzetten van een verbruiksbelasting ter correctie van

marktevenwichten bewerkstelligt dan een vorm van neutraliteit. De markt is immers pas in balans wanneer externaliteiten geïnternaliseerd worden. Hoe de omzetbelasting doelstellingen van de BOW kan opnemen zet ik uiteen in de volgende deelvraag.

**Deelvraag 4:** *“Hoe kunnen de doelstellingen van de BOW verenigd worden met de Btw-richtlijn en wat zijn mogelijke bedreigingen?”*

Ik heb ter beantwoording van deze vraag een aantal mogelijke scenario's uiteengezet op basis van data welke is verwerkt door het Ex'Tax en het E3ME model van de Cambridge University. Het doel van de BOW is de schadelijke effecten van externaliteiten te internaliseren zodat bedrijfsmodellen in lijn met de planeet komen te staan. Tevens is van belang dat de samenleving minder op consumptiegoederen gericht wordt, welke in de huidige gang van zaken in de regel tot afval gedegradeerd worden. Ook wordt een op diensten gerichte economie beoogd welke in theorie meer welvaart uit minder grondstoffen kan realiseren. Tevens betekent een sterk ontwikkelde diensteneconomie dat het kan lonen grondstoffen te hergebruiken en terug in de economie te trekken.

Om de BOW te verenigen met de Btw-richtlijn kan mijns inziens, met een soepelere interpretatie van de economische neutraliteit, duidelijke sturing vanuit de btw worden vormgegeven. Ik richt mij voor dit onderzoek op tariefdifferentiatie. Ook de EC heeft recent een richtlijn voorstel gedaan tot het versoepelen van het differentiëren van tarieven.

Een eerste stap ter verwezenlijking van de BOW-doelstellingen via de btw is een algemene tariefsverhoging van het reguliere tarief naar minimaal 22%. Consumptie van goederen wordt dan duurder ten opzichte van consumptie van (arbeidsintensieve) diensten. Bedrijven zullen in dit systeem meer aandacht besteden aan hun diensten en zichzelf onderscheiden door betere service aan te bieden. Het verhogen van de omzetbelasting heeft, zo volgt uit analyse van de E3ME-modellen, een belangrijke invloed in de belastingshift en het bewerkstelligen van doelstellingen van de BOW. Zo volgt uit het model dat 18 van de 73 miljard aan verschoven belastingen veroorzaakt wordt door de verhoogde btw. Met andere woorden: een verhoging in de omzetbelasting draagt in belangrijke mate bij aan een belasting op de onttrokken waarde. Kanttekening hierbij is dat een omzetbelastingverhoging door de brede grondslag mogelijk ook belastingdruk verhoogt daar waar dit niet wenselijk is geacht. Gedacht kan worden aan de dienstensector, die juist fiscaal aantrekkelijk dient te zijn om een op diensten gerichte circulaire economie tot stand te brengen.

Naast de mogelijkheid van het uniformeren van een hoger regulier tarief, kan het elimineren van een verlaagd tarief bijdragen aan de transitie naar duurzaamheid. Onderzoek van Cnossen en Jacobs wijst

namelijk uit dat het verlaagde tarief regressief werkt. Daarnaast blijkt dat grote efficiëntiewinsten te behalen zijn met het bestrijden van voedselverspilling. Voedselverspilling is zelfs verantwoordelijk voor 8% van de broeikasemissie op aarde. Het efficiënt omgaan met voedsel is mijns inziens een reden juist heffingen op voedsel en andere grondstoffen te overwegen zolang grote hoeveelheden voedsel tot afval gedegradeerd worden. Wanneer het argument van inkomensongelijkheid niet blijkt te gelden, en op de wereldmarkt grote hoeveelheden voedsel verspild worden, lijkt een verhoging van het verlaagde tarief, wat veelal op etenswaren ziet, een reële optie. Opbrengsten kunnen wederom aangewend worden arbeidslasten te verlagen en de belastingshifft te bevorderen.

Daarnaast kan, in plaats van algehele tariefbandbreedtes op te hogen, ook gedacht worden (bepaalde) diensten onder een verlaagd tarief te scharen. Een omzetbelasting die diensten minder in de heffing betreft dan goederen draagt bij aan de totstandkoming van een circulaire economie, gericht op consumptie van diensten en niet op consumptie van goederen. Indien economische neutraliteit hoog in het vaandel staat zal het differentiëren tussen diensten en goederen in mindere mate uitvoerbaar zijn. Onder andere komt dit door de soms dunne scheidingslijn tussen een dienst of een goed. Het onderscheid is echter klein in veel gevallen. Dit maakt uit voor de concurrentieverstoring van de btw bij de economische neutraliteit. Het maakt dus ook uit waar de grens van het waarborgen van economische neutraliteit getrokken wordt. Wanneer de huidige invulling van economische neutraliteit lossier gelaten wordt, en puur gekeken wordt naar het internaliseren van externe factoren, kan makkelijker gedifferentieerd worden tussen goederen en diensten.

**Hoofdvraag:** *“In hoeverre en op welke wijze kan de Btw-richtlijn worden aangepast om aan de hand van belasting op de onttrokken waarde een duurzame economie te bewerkstelligen?”*

Zoals uiteengezet in het voorgaande beoogt het Ex'Tax project een duurzame, circulaire economie te bewerkstelligen. Aan de hand van vaststelling van de onttrokken waarde vervolgd door een belasting over deze onttrokken waarde, dienen externaliteiten geïnternaliseerd te worden. Dit is van belang om de economie, en meer specifiek bedrijfsmodellen, in lijn te brengen met de belangen van planeet aarde. Een hogere prijs op de schadelijke aspecten veroorzaakt immers een daling in het gebruik en de bijkomende gevolgen. Ex'Tax heeft in hun onderzoeken een uitgebreide, gediversifieerde 'portefeuille' van groene belastinggrondslagen vastgesteld. Enerzijds is van belang dat deze groene belastingen het gebruik van de schadelijke grondstoffen en andere bronnen doet afnemen. Tevens worden met deze belastinggrondslagen groene, duurzame investeringen gestimuleerd. Het loont immers meer de switch naar duurzaam te maken wanneer de prijs van niet-duurzaam omhoog schiet. Anderzijds en nevensgeschikt is van belang dat de opbrengsten gegenereerd met de groene belastinggrondslagen worden aangewend om arbeidsbelastingen en daarmee arbeidskosten te verlagen. Een goedkopere



arbeidsmarkt stimuleert tot het aannemen van personeel en het aanwenden van personeel als oplossing in vergelijking met het aanwenden van meer grondstoffen en goederen. Bedrijven zullen met hogere belastingen op grondstoffen en lagere lasten voor arbeid eerder geneigd zijn arbeid in te schakelen, en hun bedrijfsproces dienstengericht te maken. Een op dienstengerichte economie komt zo meer tot stand. Tegelijkertijd neemt de focus op (veelal milieubelastende) consumptiegoederen af.

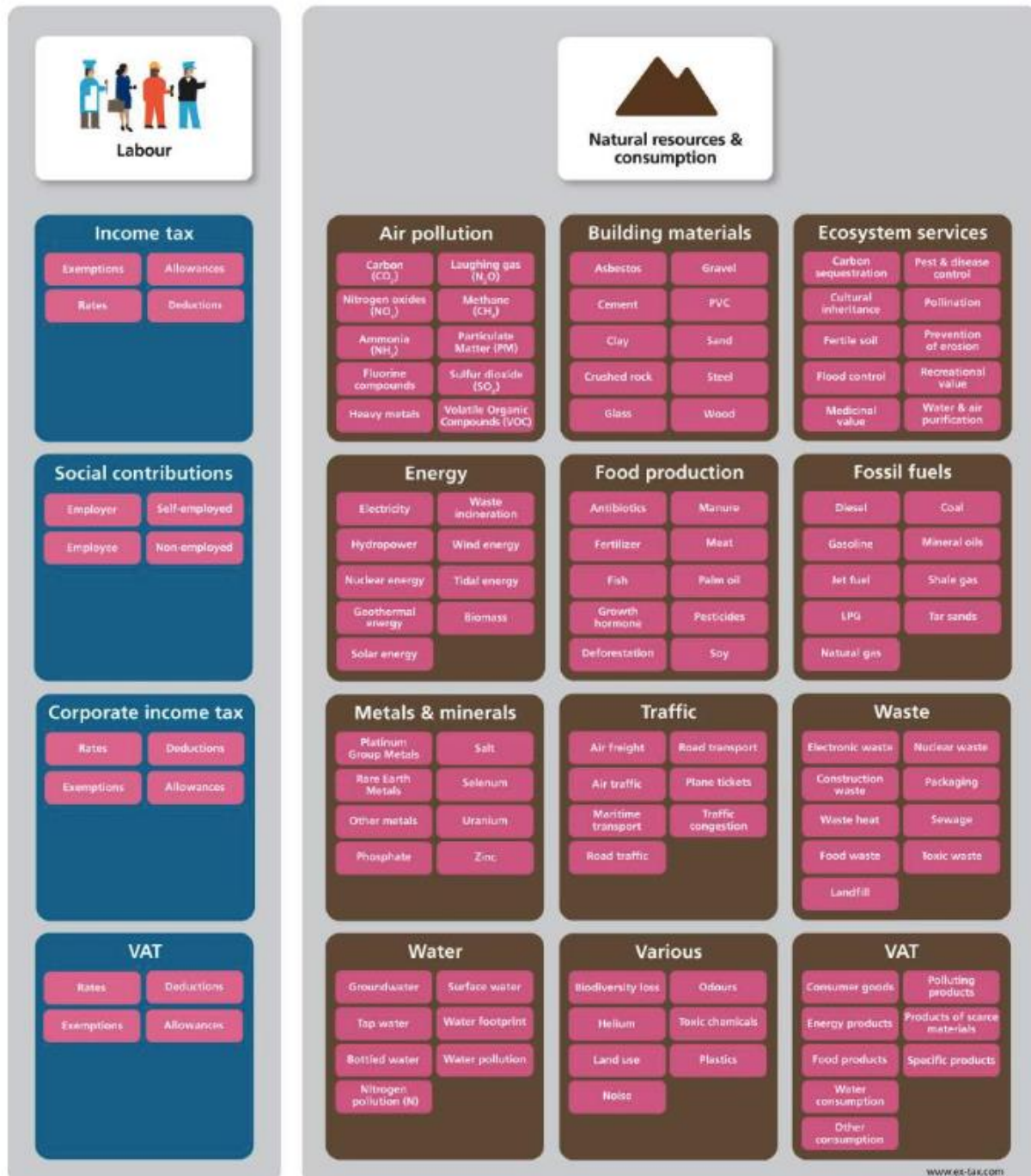
Met deze doestellingen in het achterhoofd heb ik onderzocht hoe de huidige verbruiksbelasting zich verhoudt tot deze BOW. Mijns inziens heeft de omzetbelasting de capaciteit omgevormd te worden tot een belasting die gericht is op de toekomst. Met nieuwe rechtvaardigingsgronden voor tariefdifferentiatie kunnen doelstellingen van de BOW doorgevoerd worden in de btw. Door het concept van de economische neutraliteit lossier te laten, ontstaat meer ruimte middels tariefdifferentiatie het gedachtegoed van Pigou door te voeren en belastingen in te zetten om marktfalen te corrigeren. Naar mijn idee zou het ideaal van 'niet verstorende belastingen' meer losgelaten moeten worden, zodat belastingen ingezet kunnen worden grovere vormen van marktfalen zoals vervuiling op grote schaal te bestrijden. Ik stel mij nu een omzetbelasting in extremis voor die hoge tarieven hanteert voor het verbruik van plastics, fossiele brandstoffen en vlees. Hoewel deze hoge tarieven objectief verstorend werken op respectievelijk de markt van verpakkingen, vervoer en voedsel, lijkt mij het loslaten van de economische neutraliteit in bepaalde situaties van belang om corrigerend en sturend op te treden om de impact van externaliteiten te internaliseren en daarmee de markt juist in evenwicht te brengen.

De Btw-richtlijn dient, zo volgt uit dit onderzoek, nieuwe rechtvaardigingsgronden voor differentiatie toe te passen. Het btw-tarief dient op een minimum van 22% gesteld te worden over alle lidstaten. Hiermee wordt een belangrijke stap gezet voor de belastingshif. Hieruit volgt dat de duurzame en meer circulaire economie een stap dichterbij komt. Om dit naast een algemene tariefsverhoging de Europese verbruiksbelasting nog meer sturing te geven, dient binnen de btw-onderscheid gemaakt te worden, op basis van onder andere de groene belastinggrondslagen zoals Ex'Tax deze aandraagt. Van belang hierbij is dat grondstoffen relatief duurder worden en arbeid en diensten relatief goedkoper. Een mogelijkheid is dat een hoog goederentarium wordt ingevoerd, en een lager dienstentarium. Daarnaast kan per productgroep gedifferentieerd worden naar schadelijkheid op de omgeving. Deze laatste bevat een vrij letterlijke implementatie van het internaliseren van externaliteiten. Een afweging tussen wat administratief haalbaar, uitvoerbaar en acceptabel is voor lidstaten, tegenover de lange termijn economische en sociale winsten, moet uitwijzen wat de optimale mix van tariefdifferentiatie is. Wat de juiste mix van tariefdifferentiatie is, laat ik graag open voor vervolgonderzoek.

# Bijlagen

Bijlage 1: Mogelijke belastingbasis voor de BOW.

Bron: Ex'Tax project New Era New Plan, 2016, Europe, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen, p.95.



Bijlage 2: Selectie van grondslagen voor een BOW.

Bron: Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier.

**Figuur 2: Ex'tax Toolkit – Opbrengsten**

Grondslagen voor het belasten van consumptie, vervuiling en verbruik van natuurlijke hulpbronnen

Air pollution		Fossil fuels		VAT		Waste	
Carbon (CO2)	Particulate Matter (PM)	Jet fuel	Marine fuel	Reduced rate	Standard rate	Landfill	Incineration
Sulfur dioxide (SO2)	Nitrogen oxides (NOx)	Fossil fuels: non-energy use	Coal	Zero rate	Consumer goods	Electronic waste	Nuclear waste
Ammonia (NH3)	F-gases (HFC, PFC, SF6)	Diesel	Crude oil	Food products	Energy products	Construction waste	Packaging
Heavy metals	Volatile Organic Compounds	Natural gas (Methane)	Gasoline	Plane tickets	Products with scarce materials	Food waste	Sewage
Laughing gas (N <sub>2</sub> O)	Methane (CH <sub>4</sub> )	Peat	LPG (Propane)	Horticultural products	Other products	Mining waste	Toxic waste
Traffic & transport		Water		Various		Energy	
Road traffic (kilometers)	Road transport	Tap water	Groundwater	Tobacco products	Microplastics	Electricity	Biofuels
Congestion	Vehicle registration	Surface water	Waste water	Plastic nanoparticles	Other plastics	Hydropower	Renewables
Vehicle ownership	Plane tickets	Phosphorus	Other water pollution	Firewood	Land use	Energy tax (various sources)	Heat waste
Inland shipping	Maritime transport	Bottled water		Helium	Toxic chemicals	Biomass	Waste incineration
Aviation	Air Freight			Noise	Lubricating oil	Flaring	Nuclear energy
Food production		Metals/minerals		Building materials		Ecosystem services	
Fertilizer	Pesticides	Mining	Metals	Cement	Crushed rock	Carbon sequestration	Biodiversity
Fish	Meat	Minerals	Phosphate	Steel	PVC	Hydrological services	Pollination
Manure	Palm oil	Selenium	Uranium	Clay	Sand	Fertile soil	Prevention of erosion
Growth hormone	Antibiotics	Platinum Group Metals	Zinc	Gravel	Wood	Flood control	Recreational value
Livestock	Soy	Rare Earth Metals	Salt	Glass	Asbestos	Medical value	Water & air purification

# Literatuurlijst

## Boeken

### **Casson 2010**

Casson, M. (2012). *Multinationals and world trade: Vertical integration and the division of labour in world industries*. Routledge.

### **Coase 2012**

Coase, R. H. (2012). *The firm, the market, and the law*. University of Chicago press.

### **Groothuis & Peschier 2021**

Deltaplan Belastingen voor een Circulaire en Sociale Economie, Routekaart 2021-2030, door Femke Groothuis, Peter Gersen en Erik Peschier.

### **Wintzen 2008**

Eckhart Wintzen, Eckhart's Notes, 4e druk 2008,

### **Groothuis & Gersen 2016**

Ex'Tax project New Era New Plan, 2016, Europe, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen.

### **Groothuis & Gersen 2014**

Ex'Tax project New Era New Plan, 2014, Nederland, a fiscal strategy for an inclusive, circular economy door Femke Groothuis en Peter Gersen.

### **Van Hiltern & Van Kesteren 2014**

Van Hilten, M. E., & van Kesteren, H. W. M. (2017). *Omzetbelasting*. Deventer, Wolters Kluwer.2

### **Jacobs 2020**

Jacobs, B., 2020, Ontwerp voor een beter belastingstelsel.

### **Pigou 1929**

Pigou, A. C. (1929). *A study in public finance*. Read Books Ltd.

### **Smith 1776**

Smith, A. (1776). *The wealth of nations* [1776].

## Papers

### **Arroyo-Curras & Bauer et al. 2015**

Arroyo-Currás, T., Bauer, N., Kriegler, E., Schwanitz, V. J., Luderer, G., Aboumahboub, T., ... & Hilaire, J. (2015). Carbon leakage in a fragmented climate regime: the dynamic response of global energy markets. *Technological Forecasting and Social Change*, *90*, 192-203.

### **Bai & Chauhan 2020**

Bai, Q., Xu, J., & Chauhan, S. S. (2020). Effects of sustainability investment and risk aversion on a two-stage supply chain coordination under a carbon tax policy. *Computers & Industrial Engineering*, *142*, 106324.

### **Bouwers 2020**

Brouwers, E. P. (2020). Social stigma is an underestimated contributing factor to unemployment in people with mental illness or mental health issues: position paper and future directions. *BMC psychology*, *8*, 1-7.

### **Buchanan 1968**

Buchanan, J. M. (1968). *The demand and supply of public goods* (Vol. 5). Chicago: Rand McNally.

### **Cambridge Econometrics 2013**

Cambridge Econometrics (2013), *Modeling Milestones for Achieving Resource Efficiency: Economic Analysis of Waste Taxes. Draft Report for the European Commission* <[http://ec.europa.eu/environment/enveco/resource\\_efficiency/pdf/Task%203-waste.pdf](http://ec.europa.eu/environment/enveco/resource_efficiency/pdf/Task%203-waste.pdf)>, accessed 4 November 2018.

### **Carter et al. 2012**

Carter, Alan, Matthews, Stephen (2012), How tax can reduce inequality, OESO Observer No 290-291, Q1-Q2 2012.

### **CBS 2019**

CBS dat Loon- en inkomstenbelastingen de grootste bron van inkomen zijn voor Nederland. <https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/diversen/2020/overheidsfinancien-2019?onepage=true>.

**CDP 2015**

CDP (2015), Accelerating action CDP Global Water Report 2015.

**Cornes, Richard & Sandler 1986**

Cornes, Richard, and Todd Sandler, 1986, *The Theory of Externalities, Public Goods, and Club Goods* (Cambridge, United Kingdom: Cambridge University Press).

**CPB 2018**

Centraal Planbureau <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/PBL-CPB-Achtergronddocument-21maart2018-De-werkgelegenheidseffecten-van-fiscale-vergroening.pdf>.

**CPB 2020**

C. Planbureau, C. De werkgelegenheids effecten van fiscale vergroening.

**CPB 2020**

CPB (2020), Kansrijk belastingbeleid.

<https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Kansrijk-belastingbeleid-2020.pdf>.

**Cipollone, Patachhini & Vallanti 2014**

Cipollone, A., Patachhini, E., & Vallanti, G. (2014). Female labour market participation in Europe: novel evidence on trends and shaping factors. *IZA Journal of European Labor Studies*, 3(1), 1-40.

**Cooter 1989**

Cooter, R. D. (1989). The coase theorem. In *Allocation, Information and Markets* (pp. 64-70). Palgrave Macmillan, London.

**Daily & Ehrlich 1994**

Daily, G. C., & Ehrlich, P. R. (1994). Population, sustainability, and Earth's carrying capacity. In *Ecosystem Management* (pp. 435-450). Springer, New York, NY.

**Europese Commissie 2010**

European Commission (2010), *Europe 2020. A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*.

**Europese Commissie 2013a**

European Commission (2013a), *Tax Reforms in EU Member States 2013. Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability*.

### **Europees Commissie 2013a**

European Commission (2013a), Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News.

### **Europees Commissie 2015a**

European Commission (2015a), Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability.

### **Europees Commissie 2018**

European Commission (2018), Climate Impacts in Europe. The JRC PESETA II Project, p. 17 – 21.

### **Europees Commissie 2020**

Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, (2020), Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2020 edition. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/c0b00da7-c4b1-11ea-b3a4-01aa75ed71a1#>

### **Europees Parlement 2021**

European Parliament Committee on Legal Affairs (May 31, 2021), Draft report with recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics (2015/2103(INL)).

### **Europees Parlement 2021**

European Parliament (Geraadpleegd 11 mei 2021), Legislative train schedule FIT FOR 55 Package under the European Green Deal. <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-noKey/package-fit-for-55>

### **Eurostat 2018**

Eurostat (April 1, 2018), International trade of EU, the euro area and the Member States by SITC product group.

### **Eurostat 2016**

Eurostat (data July 2016), Energy production and imports.

### **Forrest 2008**

Forrest. D. (2008) Gambling policy in the European Union: too many losers? *Finanz Archiv*, 64(4), 540–569.

### **Gaspar 2019**

Gaspar, V., EC, december 2019, [https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal\\_nl](https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_nl)

### **Commision Economy and Climate 2018**

Global Commission on the Economy and Climate (2018), *Unlocking the Inclusive Growth Story of the 21<sup>st</sup> Century: Accelerating Climate Action In Urgent Times.*

### **Gupta & Mulas-Granados 2017**

Gupta, M. S., & Mulas-Granados, M. C. (2017). *Fiscal politics.* International Monetary Fund

### **Helbling 2010**

Helbling, T. (2010), 'What Are Externalities?', *Finance and Development*, December, 47 (4).

### **Huiskamp 1966**

Huiskamp, J. C. L. (1966). *De omzetbelasting in internationaal verband.* Kluwer.

### **ILO 2012**

ILO (International Labour Organization) (2012), *Working towards Sustainable Development. Opportunities for Decent Work and Social Inclusion in a Green Economy.*

### **ILO 2012**

ILO (2012), *Working towards Sustainable Development. Opportunities for Decent Work and Social Inclusion in a Green Economy.*

### **ILO 2013**

ILO (April 8, 2013) *Ten million more unemployed in Europe than in 2008.*

### **ILO 2018b**

ILO (2018b), *World Employment and Social Outlook – Trends 2018* <[https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms\\_615594.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_615594.pdf)>, accessed 1 November 2018.

### **IMF 2015a**

IMF (2015a), *IMF Policy Paper: Fiscal Policy and Long-Term Growth* <<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/042015.pdf>>, accessed 1 November 2018.

### **IOM 2016**



IOM (July 12, 2016), Mediterranean Migrant Arrivals in 2016: 238,220.

### **IPCC 2018**

IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change) (2018a), 'Global Warming of 1.5°C' [website article] <[http://report.ipcc.ch/sr15/pdf/sr15\\_headline\\_statements.pdf](http://report.ipcc.ch/sr15/pdf/sr15_headline_statements.pdf)>, accessed 2 November 2018.

### **IPCC 2018b**

IPCC (2018b), Summary for Policymakers of IPCC Special Report on Global Warming of 1.5°C Approved by Governments, Chapter 2 <[http://report.ipcc.ch/sr15/pdf/sr15\\_chapter2.pdf](http://report.ipcc.ch/sr15/pdf/sr15_chapter2.pdf)>, accessed 3 November 2018.

### **Iturriza, Labaka, Ormazabal & Borges 2020**

Iturriza, M., Labaka, L., Ormazabal, M., & Borges, M. (2020). Awareness-development in the context of climate change resilience. *Urban Climate*, 32, 100613.

### **Jaffe 1986**

Jaffe, A. B. (1986). Technological opportunity and spillovers of R&D: evidence from firms' patents, profits and market value.

### **Kaul, Grunberg & Stern 1999**

Kaul, I., Grunberg, I., & Stern, M. A. (1999). Global public goods. *Global public goods*, 450.

### **Lacy & Rutqvist 2016**

Lacy, P., & Rutqvist, J. (2016). *Waste to wealth: The circular economy advantage*. Springer.

### **Laffont, Jean-Jacques 2008**

Laffont, Jean-Jacques, 2008, "Externalities," in *The New Palgrave Dictionary of Economics*, ed. by Steven N. Durlauf and Lawrence E. Blume (London: Palgrave Macmillan).

### **Lancet Commissie 2018**

Lancet, The, Icahn School of Medicine at Mt Sinai and Global Alliance on Health and Pollution (2017), 'Pollution is the World's Largest Environmental Cause of Disease and Premature Death' [website infographic] <[https://www.thelancet.com/pb-assets/Lancet/stories/commissions/pollution-2017/Pollution\\_and\\_Health\\_Infographic.pdf](https://www.thelancet.com/pb-assets/Lancet/stories/commissions/pollution-2017/Pollution_and_Health_Infographic.pdf)>, accessed 2 November 2018.

### **Landrigan, Fuller, Acosta & Zhong 2018**

Landrigan, P. J., Fuller, R., Acosta, N. J., Adeyi, O., Arnold, R., Baldé, A. B., ... & Zhong, M. (2018). The Lancet Commission on pollution and health. *The lancet*, 391(10119), 462-512.

#### **Letcher 2019**

Letcher, T. M. (2019). Why do we have global warming? In *Managing Global Warming* (pp. 3-15). Academic Press.

#### **Lin & Tomaskovic-Devey**

Lin, K. H., & Tomaskovic-Devey, D. (2013). Financialization and US income inequality, 1970–2008. *American Journal of Sociology*, 118(5), 1284-1329.

#### **Martin 2015**

Martin, C. J. (2015). Labour market coordination and the evolution of tax regimes. *Socio-Economic Review*, 13(1), 33-54.

#### **Mekonnen, Mesfin, Hoekstra & Arjen 2016**

Mekonnen, Mesfin, Hoekstra, Arjen (2016), Four billion people facing severe water scarcity. *Science advances*.

#### **Mirrlees, Jamers et al. 2011**

Mirrlees, James, et al. (2011), *tax by Design*, Institute for Fiscal Studies.

#### **Moschini & Lapan 1997**

Moschini, G., & Lapan, H. (1997). Intellectual property rights and the welfare effects of agricultural R&D. *American Journal of Agricultural Economics*, 79(4), 1229-1242.

#### **PBL 2017**

PBL (2017), *Fiscale vergroening: belastingverschuiving van arbeid naar grondstoffen, materialen en afval*. <https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2017-fiscale-vergroening-deel4-2853.pdf>

PBL, (2013), *Climate Change 2013; The Physical Science Basis*, Working Group I contribution to the Fifth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change.

#### **Ploeger 1972**

L.F. Ploeger, 1972, 'Het verbruik in de omzetbelasting', *WFR* 1972/5109 en 5110

#### **PA/HKV 2014**

RPA/HKV (2014), Study on Economic and Social Benefits of Environmental Protection and Resource Efficiency Related to the European Semester.

**Saez, Slemrod & Giertz 2012**

Saez, E., Slemrod, J., & Giertz, S. H. (2012). The elasticity of taxable income with respect to marginal tax rates: A critical review. *Journal of economic literature*, 50(1), 3-50.

**Samuelson 1955**

Samuelson, Paul A., 1955, "Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure," *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 37, No. 4, pp. 350–56.

**SERI 2012**

SERI (2012) Green economies around the world? Implications of resource use for development and the environment.

**Shirai & ADAM 2017**

Shirai, T. and Adam, Z. (2017), 'Commentary: Fossil-fuel Consumption Subsidies are Down, but not Out'

**Kartha, Benedict, Grosh & Nazareth 2020**

Sivan Kartha, Eric Kemp-Benedict, Emily Grosh and Anisha Nazareth, by the Stockholm Environment Institute for OXFAM NOVIB: THE CARBON INEQUALITY ERA; An assessment of the global distribution of consumption emissions among individuals from 1990 to 2015 and beyond, September 2020.

**Staatssecretaris 2018**

Staatssecretaris van Financien; Verlagings VPB-tarief geen 'race to the bottom'; Juni 2018, [https://www.navigators.nl/document/idcca8db655b2b4c43b542f84035b204c8?ctx=WKNL\\_CS\\_SL\\_176](https://www.navigators.nl/document/idcca8db655b2b4c43b542f84035b204c8?ctx=WKNL_CS_SL_176).

**Stolper & Samuelson 1941**

Stolper, W. F. and Samuelson, P. A. 1941. Protection and real wages, *Review of Economic Studies*, vol. 9, no. 1, 58–73

**OESO 2011c**

OESO (2011c), 'Tax reform can create jobs' [online press release].

### **OESO 2018s**

OESO (2018s), Global Material Resources Outlook to 2060; Economic drivers and environmental consequences; Highlights <<http://www.OESO.org/environment/waste/highlights-global-material-resources-outlook-to-2060.pdf>>.

### **OESO 2016**

OESO (2016), Pensions at a Glance 2015: OESO and G20 indicators.

### **OESO 2015**

OESO (2015), Securing livelihoods for all: foresight for action.

### **OESO 2016**

OESO, European Commission (2016), How are refugees faring on the labour market in Europe? A first evaluation based on the 2014 EU Labour Force Survey ad hoc module Working Paper 1/2016.

### **Tuk 1968**

C.P. Tuk, Wet op de omzetbelasting 1968, Deventer: 1979, blz. 33.

### **World Bank 2016**

World Bank (2016), High and Dry Climate Change, Water, and the Economy.

### **World Economic Forum 2020**

World Economic Forum. (2020). The Future of Jobs Report 2020. World Economic Forum, Geneva, Switzerland.

### **Jaarverslagen**

Huizing, A., & Dekker, H. C. (1992). Helping to pull our planet out of the red: An environmental report of BSO/Origin. *Accounting, Organizations and Society*, 17(5), 449-458.

PUMA (2011), PUMA: Environmental Profit and Loss Account.

### **Jurisprudentie**

HvJ 15 juni 1989 SUFA 348/87.

HvJ 13 november 1990, Marleasing, C-106/89.

HvJ EG 31 maart 1992, Dansk Denkavit en Poulsen Trading C-200/90, V-N 1992, blz. 1463, punt 17

HvJ 16 december 1993, Wagner Miret, C0334/92.

HvJ 20 juni 1997, Gregg, C-216/97.

HvJ 8 juni 1999, C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Pelzl e.a V-N 1999/37.31.

HvJ 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00.

HvJ EG 29 april 2004, GIL Insurance e.a. C-308/01, V-N 2004/27.20.

HvJ 19 april 2007, Velvet Steel Immobilien, C-455/05.

HvJ, 11 oktober 2007, nr. C-283/ en C-312/06 VN 2007/48.18.

HvJ 18 november 2010, Verigen, C-156/09.

### Overige Documenten

Uitgebreide toelichting: Staatssecretaris van Financien; Verlaging VPB-tarief geen ‘race to the bottom’; Juni 2018, [https://www.navigator.nl/document/idcca8db655b2b4c43b542f84035b204c8?ctx=WKNL\\_CSL\\_176](https://www.navigator.nl/document/idcca8db655b2b4c43b542f84035b204c8?ctx=WKNL_CSL_176).

Kamerstukken II 1932/33 305, nr. 3, blz 8; ‘Verwacht werd dat de invoering der omzetbelasting van grootte beteekenis zal zijn tot schraging van ’s Rijks financielen toestand’.