

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics (ESE)

Fiscaal Economisch Instituut (FEI)

Bachelorscriptie Fiscale Economie

## BTW- EN ACCIJSVRIJ VLIEGEN, KAN DAT NOG?

Een onderzoek naar de juridische grondslag en maatschappelijke wenselijkheid van het btw-nultarief en geen brandstofaccijns voor luchtvaartmaatschappijen, en de potentiële oplossingen.

Auteur: Wassim Ourak

Studentnummer: 481162

Begeleider: R.N.F. Zuidgeest

Datum: 15-02-2021

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

# Inhoudsopgave

<b>Afkortingenlijst .....</b>	<b>3</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding.....</b>	<b>4</b>
1.1 Aanleiding .....	4
1.2 Onderzoeksvraag .....	7
1.3 Methodologie.....	8
1.4 Afbakening .....	9
<b>Hoofdstuk 2: Beschrijving van de huidige wetgeving .....</b>	<b>10</b>
2.1 Inleiding.....	10
2.2 Verdrag van Chicago.....	10
2.3 Nultarief voor de BTW .....	11
2.3.1 BTW-nultarief internationaal personenvervoer .....	11
2.3.2 BTW-nultarief bevoorradingsgoederen .....	12
2.4 Vrijstelling van accijns.....	12
2.4 Vliegbelasting.....	13
2.5 Maatschappelijke wenselijkheid.....	15
2.5.1 Actuele wensen .....	15
2.5.2 Verkiezingsprogramma's 2021 .....	16
2.5.3 Tegengeluiden.....	17
2.6 Deelconclusie .....	20
<b>Hoofdstuk 3: Belastingtechnische vergelijking van vlieg- en treinreizen en toetsing gelijkheidsbeginsel .....</b>	<b>22</b>
3.1 Inleiding.....	22
3.2 Vlieg- en treinreizen .....	22
3.2.1 BTW op personenvervoer .....	22
3.2.2 BTW op bevoorradingsgoederen .....	23
3.2.3 Accijns.....	23
3.3 Gelijkheidsbeginsel.....	24
3.3.1 Algemeen .....	24
3.3.2 Formeel en materieel .....	24
3.3.3 Toetsing.....	25
3.3.4 Consequentie .....	25
3.4 Deelconclusie .....	26
<b>Hoofdstuk 4: Huidige plannen, adviezen en potentiële oplossingen .....</b>	<b>27</b>
4.1 Inleiding.....	27
4.2 Actuele mogelijkheden per 1 januari 2021 .....	27
4.2.1 Nationaal.....	27
4.2.2 Bilateraal en Internationaal.....	28
4.3 Nederlandse initiatieven .....	28
4.3.1 Algemeen .....	28
4.3.2 BTW op vliegtickets .....	29
4.3.3 Accijnsvrijstelling opheffen .....	30
4.4 Internationale initiatieven .....	31

4.5 Nederlandse plannen .....	35
4.6 Deelconclusie .....	36
<b>Hoofdstuk 5: Conclusie .....</b>	<b>37</b>
5.1 Inleiding.....	37
5.2 Samenvatting.....	37
5.3 Conclusie en aanbevelingen.....	40
<b>Literatuuroverzicht.....</b>	<b>42</b>
<b>Bijlage A.....</b>	<b>49</b>

## Afkortingenlijst

art.	Artikel
a.b.b.b.	Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur
BBP	Bruto Binnenlands Product
BuPo	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
EC	Europese Commissie
EG-verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EU ETS	European Emissions Trading Scheme
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
IATA	International Air Transport Association
ICAO	International Civil Aviation Organisation
m.nt	Met noot
o.a.	Onder andere
p.	Pagina
Raad	Raad van de Europese Unie
Stcrt.	Staatscourant
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

# Hoofdstuk 1: Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Het wordt ook wel de grootste subsidie van de Nederlandse staat genoemd; volgens de Algemene Rekenkamer wordt jaarlijks 2 miljard euro misgelopen doordat geen btw en brandstofaccijns worden geheven op de internationale burgerluchtvaart.<sup>1</sup> Ook vrachtluchten zijn niet belast. En dat was de belastingderving in 2015. Tot aan de COVID-19 pandemie is volgens het CBS het aantal passagiers dat vanaf Nederlandse luchthavens vertrok met ruim 25% toegenomen.<sup>2</sup> De luchtvaart heeft daardoor een concurrentievoordeel ten opzichte van internationale trein- en busreizen vanwege de zogenaamde belastingkorting. Dit is maatschappelijk onwenselijk, dat vinden zowel onderzoekers<sup>3</sup> als de overheid zelf.<sup>4</sup> Het nultarief en de vrijstelling van accijns komt oorspronkelijk uit een verdrag uit 1944<sup>5</sup> en beleidsdocumenten van de International Civil Aviation Organisation (ICAO). In het verdrag werd beoogd om vliegen goedkoop te houden zodat burgers andere landen en culturen kon ontdekken, en hiermee de kans op langdurige vrede vergroot werd. Het is echter ruim 75 jaar geleden en er zou zelfs beargumenteerd kunnen worden dat de impact van vliegreizen op het klimaat het oorspronkelijke doel van vrede heeft overschaduwd.

In 2008 werd al besloten om een vliegbelasting in te voeren om de gedeerde belasting en de negatieve externaliteiten (o.a. CO<sub>2</sub> uitstoot) te compenseren, maar deze belasting werd in 2009 al afgeschaft vanwege de economische crisis. Het kabinet Rutte-III heeft besloten om nogmaals de vliegbelasting per 1 januari 2021 in te voeren.<sup>6</sup> In december 2020 is nog een wijziging doorgevoerd: de voorgestelde vliegbelasting voor vrachtverkeer<sup>7</sup> wordt afgeschaft en (ter compensatie) de vliegbelasting voor passagiersvluchten gaat omhoog.<sup>8</sup> De belasting bedraagt dan 7,45 euro in plaats van 7 euro per passagier. Dit is aanzienlijk lager is dan bijvoorbeeld de accijns op kerosine waar luchtvaartmaatschappijen van vrijgesteld zijn.<sup>9</sup>

De vliegbelasting is een belasting in de zin van de Wet belastingen op milieugrondslag, en heeft dus niet eenzelfde strekking als hetgeen waar ik mij op zal richten: het btw-nultarief en

---

<sup>1</sup> 'Hoeveel geld is er gemoeid met de huidige belastinguitgaven?', Algemene Rekenkamer, november 2014.

<sup>2</sup> 'Luchtvaart; maandcijfers Nederlandse luchthavens van nationaal belang', CBS Statline.

<sup>3</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 13.

<sup>4</sup> M. Duursma, 'D66: Nederland moet debat openen over kerosine-taks', NRC Handelsblad, 7 november 2018.

<sup>5</sup> Verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart, Chicago, 07-12-1944.

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2018/2019, 35205, nr. 3.

<sup>7</sup> Er werd initieel voorgesteld om vrachtluchten te belasten op basis van gewicht en geluidsklasse.

<sup>8</sup> 'Wijziging wetsvoorstel vliegbelasting naar Raad van State', Rijksoverheid, 13 november 2020.

<sup>9</sup> Artikel 66 eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de accijns.

de vrijstelling op brandstofaccijns. Om die reden ga ik in deze scriptie slechts beperkt in op deze nieuwe belasting.

In politieke discussies, zowel nationaal als internationaal, luiden al stemmen om luchtvaartmaatschappijen accijns te laten betalen over de verbruikte kerosine. Tevens zijn er (Europese) burgerinitiatieven opgezet om kerosinegebruik te laten belasten<sup>10</sup>. Op nationaal niveau is dit praktisch gezien lastig te bewerkstelligen en daarom heeft de voormalige staatssecretaris van Financiën in 2019 een poging gedaan om dit op de Europese agenda te zetten.<sup>11</sup> En dat is gelukt. In juni 2019 was een conferentie tussen de lidstaten van de Europese Unie (EU) waarbij Nederland het voortouw heeft genomen.<sup>12</sup> De staatssecretaris merkte op dat andere lidstaten zoals Duitsland en Frankrijk wel een vliegbelasting hadden (en ook geen btw of accijns). Het is nu duidelijk dat Nederland de vliegbelasting ook zal invoeren per 2021 totdat er een Europese oplossing is. Wel is gekozen om de Nederlandse vliegbelasting aan te laten sluiten bij de vliegbelastingen van buurlanden, wat Europese coördinatie ten goede komt. Naar verwachting zit er een Europese oplossing aan te komen; de Europese Commissie zal halverwege 2021 met de eerste voorstellen moeten komen.<sup>13</sup> Dit onderzoek zal zich dan ook richten op een Europese oplossing.

In mei 2020 is het Bouwstenenrapport verschenen wat als doel heeft om het volgende kabinet te adviseren. Wetenschappers, opiniemakers en maatschappelijke organisaties zijn betrokken geweest in het opstellen van dit rapport voor een beter belastingstelsel.<sup>14</sup> In het syntheserapport (met de belangrijkste bevindingen) wordt expliciet de luchtvaart genoemd als de sector waar nog te weinig terecht komt van het betalen voor de milieuvervuiling die het veroorzaakt.<sup>15</sup> Bij het bouwstenenrapport is ook een fichebundel met beleidsopties gepubliceerd waarin verschillende auteurs de fiscale uitwerkingen geven van hun adviezen. Hierin zijn twee passages opgenomen die expliciet de btw en accijnsvrijstelling op luchtvaart behandelen. Een daarvan is de fiscale behandeling van vliegreizen indien daar btw op zou worden geheven waarin bijvoorbeeld de plaats van dienst, het aftrekrecht en economische effecten worden behandeld. Ook de accijnsvrijstelling komt aan bod, in de desbetreffende

---

<sup>10</sup> 'Stop de vrijstelling van brandstofbelasting voor de luchtvaart in Europa', Europees Burgerinitiatief.

<sup>11</sup> M. de Rooy, 'Kabinet: ook accijns op kerosine heffen', NOS.nl 19 juni 2019.

<sup>12</sup> G. De Clercq & D. Psalidakis, 'EU nations aim high with plan to tax air travel', Reuters.com 20 juni 2019.

<sup>13</sup> 'Wijziging wetsvoorstel vliegbelasting naar Raad van State', Rijksoverheid, 13 november 2020.

<sup>14</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 mei 2020 (Kamerstukken II 2019/2020, 32140, nr. 71).

<sup>15</sup> Syntheserapport (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72), p. 73.

passage wordt duidelijk gemaakt welke opties nu al mogelijk zijn en wordt het belang van een Europese samenwerking benadrukt.<sup>16</sup> De Europese Commissie heeft tevens besloten om 2021 het 'Jaar van de Spoorwegen' te benoemen,<sup>17</sup> wat in lijn is met de doelen van de European Green Deal om treinreizen te stimuleren.<sup>18</sup>

Opties als de trein, vooral op korte afstanden (zoals binnen Europa), zijn minder vervuילend dan een vliegreis en er kan gesteld worden dat deze dan ook fiscaaltechnisch ten minste gelijk behandeld zouden moeten worden. Zij zijn immers wel belast. Er kan zelfs beargumenteerd worden dat de eerstgenoemde opties fiscaal gestimuleerd en/of milieuschadelijke opties zwaarder belast zouden moeten worden. Dit advies volgt ook uit het eerdergenoemde bouwstenenrapport.<sup>19</sup> Daarnaast is "vliedschaamte" een groeiend onderwerp en is daardoor in de laatste jaren een nieuw type consument ontstaan: de milieubewuste reiziger.<sup>20</sup> Vooral nachttreinen worden gezien als een milieubewust alternatief voor vliegen voor zover er zo min mogelijk overstapmomenten zijn. En om dat te bereiken moet de infrastructuur op de schop,<sup>21</sup> iets wat gefinancierd zou kunnen worden met exact die ontbrekende belastingen op luchtvaartmaatschappijen, een soortgelijke vrijstelling voor internationale treinreizen, of een combinatie daarvan.

In het nationale Klimaatakkoord is echter met maar één enkele zin hiernaar gerefereerd: "*De Rijksoverheid en NS doen in 2019 een onderzoek naar gelijkwaardige omstandigheden in relatie tot de prijs van internationaal vliegen en treinen tot en met 700 km.*"<sup>22</sup> In november 2020 is een rapport gepubliceerd onder de naam 'Actieagenda Trein en Luchtvaart' (ook wel 'Actieplan Air/Rail' genoemd)<sup>23</sup> waarin een opzet wordt gegeven om nabije steden met grote vliegvelden (zoals Parijs, Brussel en Londen) te verbinden met treinen. De trein zal dan als vervoersmiddel moeten dienen tot de vliegvelden en daardoor zal aansluiting van stations op vliegvelden verbeterd worden. Dit is terug te vinden in vrijwel alle verkiezingsprogramma's van Nederlandse partijen die begin 2021 gepubliceerd zijn.

---

<sup>16</sup> Fichebundel beleidsalternatieven Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 87.

<sup>17</sup> European Commission, 'The journey begins – 2021 is the European Year of Rail!', 30 december 2020.

<sup>18</sup> Verordening (EU) 1315/2013.

<sup>19</sup> Syntheserapport (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72), p. 75.

<sup>20</sup> Kluge & Paul 2017.

<sup>21</sup> Briginshaw, 'Rail sector urged to up efforts to reduce emissions', Railjournal.com 1 april 2020.

<sup>22</sup> (Nationaal) Klimaatakkoord, 28 juni 2019, p. 75.

<sup>23</sup> Actieagenda Trein en Luchtvaart, Bijlage 1 bij brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 20 november 2020. Kamerstukken II 2020/2021, 29984, nr. 916.

Door accijns en btw te heffen op vliegereizen kan een prijsstijging van vliegtickets plaatsvinden, waardoor meer mensen de trein of bus zullen overwegen, aangezien de prijs vaak de belangrijkste en beslissende factor is.<sup>24</sup> De Europese Commissie (EC) heeft tevens de prijselasticiteit laten onderzoeken en concludeerden dat binnenlandse en Europese vluchten prijsgevoelig zijn en acht de kans groot is dat dan een substitutie effect zal plaatsvinden naar de auto en de trein.<sup>25</sup> In dat rapport is echter niet onderzocht hoe beleid het substitutie effect zou kunnen bereiken of stimuleren. Het heeft zich vooral gericht op mogelijke suggesties ten aanzien van het belasten van vliegverkeer. Dit onderzoek zal een poging doen om dat laatste uit te werken.

## 1.2 Onderzoeksvraag

In deze scriptie zal ik onderzoeken in hoeverre het nultarief en de vrijstelling op accijns op internationale burgerluchtvaart juridisch gegrond zijn en of het gelijkheidsbeginsel is gerespecteerd, waarbij ook potentiële oplossingen zullen worden behandeld. Ik zal hierbij treinreizen gebruiken als vergelijking, aangezien die maatschappelijk gezien (tot een zekere hoogte) de directe concurrenten zijn. Dit heeft tot de volgende onderzoeksvraag geleid:

*“In hoeverre is een btw-nultarief en vrijstelling op brandstofaccijns op internationale vliegereizen gerechtvaardigd, rekening houdend met het gelijkheidsbeginsel, in vergelijking met andere internationale personenvervoersmiddelen, en hoe zou een eventueel gewenste oplossing eruit kunnen zien?”*

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden zal deze opgesplitst worden in de volgende deelvragen:

*“Onder welke voorwaarden gelden het nultarief en de accijnsvrijstelling voor internationale vluchten precies? Wat zijn de motieven voor het nultarief en de vrijstelling op brandstofaccijns en zijn deze dit maatschappelijk gezien nog valide?”;*

---

<sup>24</sup> Faber 2019, p. 23.

<sup>25</sup> CE Delft & Europese Commissie, ‘Taxes in the field of aviation and their impact’, 6 juni 2019, p. 55.



*“In hoeverre kan het gelijkheidsbeginsel getoetst worden? Is dit gerespecteerd in vergelijking tot internationale treinreizen?”;*

*“Hoe zou een eventueel gewenste oplossing eruit kunnen zien? En aangezien dit een internationaal probleem betreft, in hoeverre is coördinatie mogelijk tussen landen?”*

### 1.3 Methodologie

De bovenstaande hoofdvraag zal beantwoord worden door middel van de deelvragen, waarbij het antwoord op de eerste deelvraag het theoretisch kader zal schetsen en de belangrijkste fiscale concepten voor dit onderzoek zal definiëren. Er zal duidelijk worden gemaakt wat precies onder het nultarief en de accijnsvrijstelling valt en wat de motieven hiertoe zijn geweest. De motieven zijn van belang om te concluderen of deze (nog) maatschappelijk gewenst zijn. Dit zal in hoofdstuk 2 worden gedaan.

In hoofdstuk 3 zal ik vlieg- en treinreizen vergelijken en de argumenten proberen te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel met inachtneming van de wél belaste treinreizen. Hiermee zal ik proberen te achterhalen of er een fiscaal geldende rechtvaardiging is voor de huidige situatie van vliegvluchten.

Tot slot zal met de informatie een poging gedaan worden tot aanbevelingen in hoofdstuk 4. Hierbij zal rekening worden gehouden met de situatie in de praktijk en tussen nationaal en internationaal (met name de EU) aangezien dit ook bij de vliegbelasting een belangrijke rol speelt. Ik zal proberen om op Europees niveau (concept)oplossingen te behandelen en deze vervolgens te vergelijken met onder andere verkiezingsprogramma's en de voorstellen van de EC. Er zal tevens gebruik worden gemaakt van huidige voorstellen zoals het bouwstenenrapport en het onderzoek van CE Delft samen met de Europese Commissie om deze uit te werken.

Het onderzoek zal worden afgesloten met de conclusie, in hoofdstuk 5. Daarin zullen de belangrijkste bevindingen worden besproken en zullen tevens ook de meest geschikte aanbevelingen worden beschreven.

#### 1.4 Afbakening

In dit onderzoek zal voornamelijk naar de EU-situatie worden gekeken bij het discussiëren van mogelijke oplossingen. De Internationale (EU en meer) situatie zal voornamelijk worden gebruikt voor het vergelijken van bestaande heffingssystemen. Mogelijke oplossingen op internationaal niveau zijn vanwege de omvang van dit onderzoek, beperkte data en de aard van intercontinentale vluchten niet haalbaar.

De trein zal het voornaamste vergelijkingsmiddel zijn in dit onderzoek omdat huidige (nationale en EU) plannen zich vooral hebben gericht op het stimuleren van treinreizen. Bus, auto en overige vervoersmiddelen worden enkel besproken indien relevant.

Verder is in dit onderzoek voorbijgegaan aan vliegveld- en beveiligingskosten. Deze kosten zijn specifiek gericht op het onderhoud van vliegvelden en de beveiliging ervan. Dit staat dus los van milieu-gerelateerde belastingen. In het uiterste geval zou beargumenteerd kunnen worden dat de kosten sommige externaliteiten dekken, maar ook treinreizen zijn afhankelijk van de bestaande infrastructuur (en haar externaliteiten).<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Schroten 2019, p. 5.

## Hoofdstuk 2: Beschrijving van de huidige wetgeving

### 2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk zal het theoretisch kader bevatten. Het is van belang om inzicht te krijgen in de huidige wetgeving en de motiveringen ervan om vervolgens de problematiek te kunnen behandelen. Daarbij wordt ook de maatschappelijke wenselijkheid van de huidige wetgeving besproken, het milieubewustzijn vormt namelijk de aanleiding voor de problematiek. Een inzicht zal worden verkregen door de volgende deelvraag te beantwoorden: *“Onder welke voorwaarden gelden het nultarief en de accijnsvrijstelling precies? Wat zijn de motieven voor het nultarief en de vrijstelling op brandstofaccijns en zijn deze maatschappelijk gezien nog valide?”*

Het hoofdstuk zal beginnen met een beschrijving van het verdrag van Chicago en huidige wetgeving omtrent het nultarief en de accijnzen in het Nederlands recht. Tevens zal de energiebelastingrichtlijn worden aangehaald en zullen de ICAO-beleidsdocumenten besproken worden. Vervolgens wordt de (zowel nieuwe als oude) vliegbelasting behandeld. Ten slotte zal de maatschappelijke wenselijkheid bediscussieerd worden aan de hand van publieke opinie, verkiezingsprogramma's en publieke reacties van luchtvaartmaatschappijen.

### 2.2 Verdrag van Chicago

In dit onderzoek vormt het verdrag van Chicago een essentieel onderdeel, aangezien de EU en ICAO-beleidsdocumenten dit verdrag aanhalen bij verdere uitwerkingen.<sup>27</sup> Het is daarom opmerkelijk dat in het verdrag geen sprake is van een expliciete vrijstelling van zowel de diensten als de (bevoorrading)goederen die gerelateerd zijn met de luchtvaart. In het verdrag<sup>28</sup> wordt enkel gesproken over een vrijstelling van brandstof aan boord van het luchtvaartuig bij aankomst en daarna bij vertrek.<sup>29</sup> Brandstof voor de bevoorrading van luchtvaartuigen is dus niet expliciet vrijgesteld. Toch is de energiebelastingrichtlijn<sup>30</sup> van de EU, waarin de vrijstelling voor het tanken van brandstof voor de luchtvaart is geregeld, gebaseerd op dit verdrag en is daarin de vrijstelling wel opgenomen.

---

<sup>27</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 28.

<sup>28</sup> Artikel 24 Verdrag inzake de internationale burgerluchtvaart, Chicago, 07-12-1944.

<sup>29</sup> Dit is vergelijkbaar met een autoreis waar in Nederland getankt wordt en diegene in Duitsland aankomt met de resterende brandstof in de tank. Dit zou weliswaar als overbrenging van eigen goederen naar Duitsland kunnen worden gezien, maar dat zou tot dubbele belastingheffing leiden, de belasting over die brandstof is immers in Nederland al betaald. Dat laatste is niet het geval met brandstof in luchtvaartuigen.

<sup>30</sup> Richtlijn 2003/96/EG.

## 2.3 Nultarief voor de BTW

### 2.3.1 BTW-nultarief internationaal personenvervoer

In de Wet op de omzetbelasting 1968 is geregeld dat het nultarief geldt voor personenvervoersdiensten door middel van (zeeschepen en) luchtvaartuigen, indien de plaats van bestemming of de plaats van vertrek buiten Nederland is gelegen. Dit betekent in principe alle vliegreizen, behalve de binnenlandse. Dit is inclusief de door de personen meegevoerde bagage (en bij zeeschepen auto's en motorrijwielen).<sup>31</sup>

In de btw-richtlijn is, in tegenstelling tot goederen voor de bevoorrading,<sup>32</sup> geen bepaling opgenomen dat het internationaal personenvervoer specifiek reguleert. Enkel een optie voor lidstaten om het verlaagde tarief toe te passen voor "het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben".<sup>33</sup> Dit zou normaliter betekenen dat het tarief niet lager mag zijn dan 5%,<sup>34</sup> maar dit wordt tenietgedaan door de "Stand-Stil bepaling".<sup>35</sup> Die bepaling stelt dat landen die voor 1991 een tarief hadden dat lager is dan het minimum of een nultarief toepasten, dit mogen blijven doen onder de naam 'speciale tarieven'. Het was de bedoeling dat deze tarieven geleidelijk uitgefaseerd werden.<sup>36</sup>

Het nultarief op internationaal personenvervoer vindt zijn oorsprong in ICAO-beleidsdocumenten,<sup>37</sup> die ondersteund worden door de International Air Transport Association (IATA). IATA stelt dat geen btw op vliegtickets moet worden geheven omdat internationale vliegreizen zich buiten elke fiscale rechtsgebieden bevinden.<sup>38</sup> Lidstaten volgen dan ook het advies van ICAO en IATA voor internationale vluchten en heffen dus geen btw op deze internationale reizen.<sup>39</sup> Binnenlandse vluchten worden echter veelal wel belast met een normaal btw-tarief, en er is dan ook geen bepaling die dit zou verbieden. Indien wel op Europese schaal btw werd geheven op internationaal personenvervoer, kan dit volgens onderzoeksbureau CE Delft tot 40 miljard aan belastinginkomsten genereren.<sup>40</sup>

---

<sup>31</sup> Tabel II post B 3 Wet OB 1968.

<sup>32</sup> Zie paragraaf 2.3.2.

<sup>33</sup> Bijlage III lid 5 Richtlijn 2006/112/EC.

<sup>34</sup> Art. 99 eerste lid Richtlijn 2006/112/EC.

<sup>35</sup> Art. 110 Richtlijn 2006/112/EC.

<sup>36</sup> 'Btw: regels en tarieven', YourEurope, europa.eu

<sup>37</sup> Resolutie Doc 8632 van de International Civil Aviation Organisation (2000), *ICAO'S POLICIES ON TAXATION IN THE FIELD OF INTERNATIONAL AIR TRANSPORT*, icao.int

<sup>38</sup> Recommandatie van de International Air Transport Association, *Value Added Tax*, iata.org

<sup>39</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 28.

<sup>40</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 113.

### 2.3.2 BTW-nultarief bevoorradingsgoederen

In dezelfde Wet op de omzetbelasting 1968 is ook geregeld dat er een nultarief geldt voor goederen bestemd voor de bevoorrading van luchtvaartuigen die door luchtvaartmaatschappijen worden gebruikt.<sup>41</sup> In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 november 2018<sup>42</sup> is een toelichting gegeven op deze bepaling. Het is van belang dat de luchtvaartmaatschappij zich hoofdzakelijk (70% of meer) op het betaalde internationale vervoer toelegt, het gebruik van het luchtvaartuig zelf is niet relevant. Dit betekent dat een luchtvaartmaatschappij die naast internationaal vervoer ook een klein deel (minder dan 30%) binnenlands vervoer aanbiedt, het nultarief kan toepassen op alle bevoorradingsgoederen bestemd voor haar luchtvaartuigen. Dit is in lijn met het Cimber Air-arrest.<sup>43</sup> Uit dit arrest blijkt dat de bezigheid van de luchtvaartmaatschappij doorslaggevend is, waarin met name de omzet zal worden gebruikt om het relatieve belang van internationaal vervoer te meten. Verder licht de staatssecretaris de levering van een bevoorradingsgoed toe; er moet onder andere sprake zijn van een levering aan de laatste schakel in de handelsketen, wat veelal het geval is bij luchtvaartuigen voor personenvervoer.

Dit nultarief is een implementatie van de btw-richtlijn.<sup>44</sup> Daarin staat dat voor internationale vluchten het verplicht is om onder andere de bevoorradingsgoederen vrij te stellen (of het nultarief toe te passen). Dit geldt dus niet voor binnenlandse vluchten.

### 2.4 Vrijstelling van accijns

In de accijnsrichtlijn van de EU wordt benadrukt dat er vooralsnog geen geschikte communautaire aanpak is gevonden voor accijnsgoederen bestemd voor de bevoorrading van luchtvaartuigen. Voorlopig mogen de lidstaten op nationaal niveau zelf bepalen of ze een vrijstelling willen toepassen.<sup>45</sup> Op internationaal niveau is de accijnsvrijstelling voor de brandstof van luchtvaartuigen op te vinden in de energiebelastingrichtlijn en is het een verplichte vrijstelling.<sup>46</sup> Op nationaal niveau mogen lidstaten wel accijns heffen en ook indien er bilaterale afspraken worden gemaakt.

---

<sup>41</sup> Tabel II post A 3 lid e Wet OB 1968.

<sup>42</sup> Stcrt. 2018, 65609.

<sup>43</sup> HvJ EU 16 september 2004, C-382/02, ECLI:EU:C:2004:534 (Cimber Air).

<sup>44</sup> Art. 148 Richtlijn 2006/112/EC.

<sup>45</sup> Art. 41 Richtlijn 2008/118/EG.

<sup>46</sup> Art. 14 Richtlijn 2003/96/EG.

In het Nederlandse recht is dit geregeld in de Wet op de accijns.<sup>47</sup> De vrijstelling geldt onder andere voor halfzware olie (in dit geval veelal kerosine) voor de voortstuwing van luchtvaartuigen. Er wordt onderscheid gemaakt tussen plezierluchtvaartuigen en commerciële luchtvaartuigen, alleen de laatstgenoemde categorie heeft recht op de vrijstelling. Belangrijk is dat een plezierluchtvaartuig dat commercieel (tegen betaling bedrijfsmatig vervoeren van personen) wordt gebruikt wel van de vrijstelling gebruik kan maken.<sup>48</sup> Tussen 2008 en 2012 kon alleen van de vrijstelling gebruik worden gemaakt voor zover het geen binnenlandse vluchten betrof. Sinds 1 januari 2012 kan weer voor zowel internationale als binnenlandse vluchten een beroep worden gedaan op de accijnsvrijstelling.<sup>49</sup> Dit was (en is nog steeds) mogelijk doordat de energiebelastingrichtlijn waar de accijnsvrijstelling op is gebaseerd zich specifiek richt op internationaal vervoer. Lidstaten mogen (voorlopig)<sup>50</sup> voor nationale vluchten een accijns invoeren en mogen zelfs voor intracommunautaire vluchten (door middel van een bilateraal verdrag met een andere lidstaat) een accijns invoeren.<sup>51</sup> Op dit moment heeft geen enkele lidstaat een accijns ingevoerd, ondanks dat dit dus nationaal en intracommunautair is toegestaan.<sup>52</sup> De reden is dat lidstaten ook hier de aanbeveling (vrijstellen) volgen dat beschreven staat in de ICAO-beleidsdocumenten.<sup>53</sup> Indien Europees breed accijns geheven zou worden, kan dit tot 27 miljard euro aan belastinginkomsten genereren, met minimale gevolgen voor werkgelegenheid en het BBP van lidstaten.<sup>54</sup>

## 2.4 Vliegbelasting

In 2008 werd in Nederland een vliegbelasting geïntroduceerd, maar deze was na één jaar al afgeschaft vanwege de financiële crisis. De luchtvaart was hard geraakt door de gedaalde vraag in de crisis, waarna is besloten om eerst het tarief te verlagen naar nul, en vervolgens de vliegbelasting in het geheel af te schaffen per 2010.<sup>55</sup> De belasting was

---

<sup>47</sup> Artikel 66 eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de accijns.

<sup>48</sup> *Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen*, art. 66 Wet op de accijns, aant. 3.3.

<sup>49</sup> *Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen*, art. 66 Wet op de accijns, aant. 4.

<sup>50</sup> Art. 41 Richtlijn 2008/118/EG.

<sup>51</sup> Art. 14 Richtlijn 2003/96/EG.

<sup>52</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 28.

<sup>53</sup> Resolutie Doc 8632 van de International Civil Aviation Organisation (2000), *ICAO'S POLICIES ON TAXATION IN THE FIELD OF INTERNATIONAL AIR TRANSPORT*, icao.int

<sup>54</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 113.

<sup>55</sup> *Kamerstukken II 2009/10*, 32 132, nr. 3, p. 2.

ingevoerd om de (negatieve) externaliteiten van vliegreizen in de prijzen uit te laten drukken.<sup>56</sup> Het maakte deel uit van een bredere ambitie van de voormalige coalitie en staatssecretaris van Financiën om milieuvervuiling tegen te gaan door fiscale vergroening.<sup>57</sup> Ook toen was er verzet vanuit de luchtvaartmaatschappijen, en werd zelfs een kort geding aangespannen tegen de Nederlandse staat. De vliegbelasting zou (onmiskenbaar) onverenigbaar zijn met art. 15 van het verdrag van Chicago. In dat artikel wordt een verbod opgelegd op het bevoordelen van nationale luchtvaartmaatschappijen ten opzichte van luchtvaartmaatschappijen uit andere landen. De vliegbelasting gold namelijk enkel voor instappassagiers en dus niet voor transferpassagiers. Luchtvaartmaatschappijen waren van mening dat zij waren benadeeld omdat vooral AirFrance-KLM te maken had met transferpassagiers.<sup>58</sup> Daarbij werd gesteld dat er sprake was van een steunmaatregel en dus staatssteun wat in strijd zou zijn met art. 87 e.v. van het EG-verdrag (nu VwEU). Indien dit zo was, kon de zogenaamde 'Stand-Still'-clausule<sup>59</sup> in werking treden waardoor de vliegbelasting niet tot uitvoering mocht worden gebracht totdat hierover een eindoordeel was gegeven.<sup>60</sup> Uiteindelijk werd door de HR bepaald dat er geen sprake was van (onmiskenbaar) onverenigbaarheid met het verdrag van Chicago. Artikel 15 uit het verdrag zou vooral toezien op bijvoorbeeld het alleen toestaan van nationale luchtvaartmaatschappijen boven eigen grondgebied. Daarnaast was ook geen sprake van een steunmaatregel.<sup>61</sup> De vliegbelasting mocht dus in stand blijven.

Per 2021 is de vliegbelasting nogmaals ingevoerd om soortgelijke redenen, namelijk de externe milieukosten te internaliseren in de prijs van een vliegreis, onder het principe 'de vervuiler betaalt'. Onder andere emissies en geluidoverlast, maar ook deels de gedeerde inkomsten van btw en accijns, zouden worden gecompenseerd met de vliegbelasting.<sup>62</sup> Met name het compenseren van btw en accijns benadrukt de huidige maatschappelijke belangstelling in het belasten van luchtvaartmaatschappijen.

---

<sup>56</sup> *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 3.

<sup>57</sup> Stevens, in: *Weekblad Fiscaal Recht*, WFR 2007/989, punt 7.1.

<sup>58</sup> Overstapverkeer vond alleen plaats op Schiphol, waar Air France-KLM voornamelijk bij betrokken was.

<sup>59</sup> Art. 88 lid 3 VwEU.

<sup>60</sup> HR 4 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI3451, NJ 2009/564, m.nt. M.R. Mok.

<sup>61</sup> HR 4 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI3451, NJ 2009/564, m.nt. M.R. Mok.

<sup>62</sup> *Vakstudie Accijnzen en milieubelastingen*, art. 1 Wet op de accijns, aant. 2.6.

## 2.5 Maatschappelijke wenselijkheid

### 2.5.1 Actuele wensen

De in 2008 en in 2021 opnieuw ingevoerde vliegbelasting, is een duidelijk teken dat dit onderwerp al langer ter discussie staat. Van burgerinitiatieven tot een bespreking ervan bij de nieuw opgerichte *Coalition of Finance Ministers for Climate Action*; de (afwezigheid van) belastingen met betrekking tot de luchtvaart moeten op de schop.

Steeds meer Europese burgers nemen klimaatverandering serieus en de initiatieven laten vooral zien dat men de prijs voor fossiele brandstoffen wil laten stijgen, met name die van de luchtvaart. De Europese Commissie stelt zelfs dat de energiebelastingrichtlijn mogelijk inmiddels achterhaald is geworden.<sup>63</sup>

Ondanks de grote financiële schade bij luchtvaartmaatschappijen door COVID-19 pandemie, blijft de maatschappelijke druk aanhouden; onder het principe 'de vervuiler betaalt'.<sup>64</sup> Vooral omdat bailouts toegekend zijn aan de luchtvaartmaatschappijen; J. Dardenne (T&E)<sup>65</sup> stelt dat het niet zo kan zijn dat luchtvaartmaatschappijen miljarden aan bailouts vragen, terwijl ze zelf vrijwel vrijgesteld zijn van belastingen.<sup>66</sup> Daarbij zijn tools ontwikkeld door klimaatgroepen<sup>67</sup> die onder andere bijhouden hoeveel steun luchtvaartmaatschappijen hebben ontvangen met de bailouts. De teller stond in juni 2020 op 32,9 miljard euro. Een andere tool berekent de impact van een potentiële Europees-brede belasting op kerosine. Dat bedrag kan oplopen tot 6,3 miljard euro per jaar.<sup>68</sup>

Maar ook in het toekennen van de bailouts hebben overheden geprobeerd bepaalde (groene) doelen te bereiken door bindende restricties op te leggen. Lufthansa zal voor deel in bezit komen van de Duitse overheid, en in ruil daarvoor dient Lufthansa in Frankfurt en München vliegveldrechten op te geven. KLM moet onder andere hun aantal nachtvluchten reduceren. Air France moet hun jaarlijkse uitstoot (verder) verminderen en nog interessanter; er komen beperkingen met betrekking tot routes waar een alternatief vervoersmiddel bestaat zoals

---

<sup>63</sup> Europese Commissie, 'Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003', 11 september 2019, p. 31.

<sup>64</sup> Syntheserapport (*Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72*), p. 69.

<sup>65</sup> J. Dardenne is Aviation Manager bij de Europese NGO *Transport & Environment (T&E)*.

<sup>66</sup> S. Morgan, 'Pressure builds on EU to dump aviation's licence to pollute' euractiv.com 10 maart 2020.

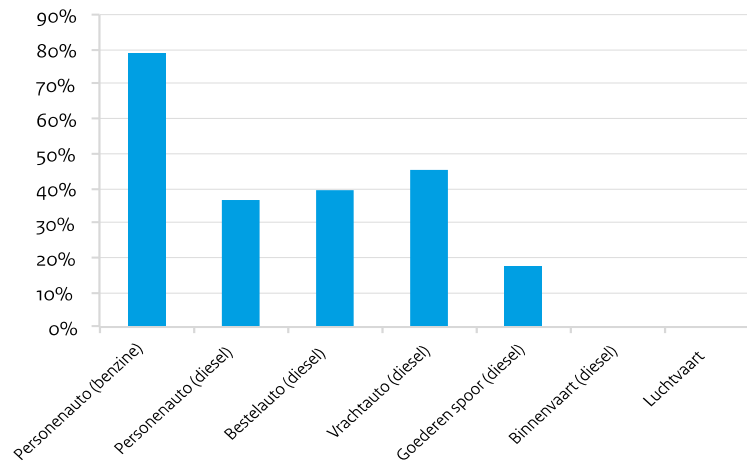
<sup>67</sup> Transport & Environment, Carbon Market Watch en Greenpeace.

<sup>68</sup> 'T&E's aviation pricing tool', [transportenvironment.org](https://transportenvironment.org)



(voornamelijk) de trein. Dit heeft zich beperkt tot treinreizen die niet langer duren dan 2,5 uur.<sup>69</sup> Het toont de belangstelling in het stimuleren van treinreizen in plaats van vliegen.

Ook in het Bouwstenenrapport wordt geconcludeerd dat de luchtvaart niet genoeg wordt belast voor haar maatschappelijke kosten, met name voor milieu.<sup>70</sup> Dit is geïllustreerd in figuur 1. Het rapport adviseert eveneens om milieuschade meer te belasten.



Figuur 1: Het percentage waarmee de marginale belasting (accijns, btw op accijns) de marginale maatschappelijke kosten (milieu, congestie en ongevallen) afdekken. (Bron: Syntheserapport (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72), p. 71.)

### 2.5.2 Verkiezingsprogramma's 2021

Gedurende het begin van 2021 hebben Nederlandse politieke partijen hun verkiezingsprogramma's gepresenteerd. Van de 9 grootste partijen<sup>71</sup> hebben vrijwel alle partijen een stuk opgenomen in hun verkiezingsprogramma dat te maken had met vliegvlagen (en treinreizen). Daarvan zijn 4 partijen (D66<sup>72</sup>, GL<sup>73</sup>, PvdA<sup>74</sup>, CU<sup>75</sup>) voorstander van de invoering van zowel btw als accijns en de VVD<sup>76</sup> enkel van accijns. Het CDA<sup>77</sup> spreekt van een Europese samenwerking in plaats van de nationale vliegbelasting, maar ook over een verbetering van de spoorwegen in Europa. Dit geldt overigens voor alle partijen die tot nu toe genoemd zijn; allen zijn voorstander van een sterkere Europese samenwerking op dit gebied, zodat het belasten van luchtvaartmaatschappijen effectiever is en de trein daadwerkelijk als

<sup>69</sup> Christopher Surgenor, 'European aviation urges governments to support the sector's green recovery through public funding', greenaironline.com 30 juni 2020.

<sup>70</sup> Syntheserapport (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72), p. 71.

<sup>71</sup> VVD, PVV, CDA, D66, GL, SP, PvdA, CU, FvD. Van: Peilingwijzer Tom Louwerse.

<sup>72</sup> Concept-Verkiezingsprogramma D66, p. 71.

<sup>73</sup> Concept-Verkiezingsprogramma GL, p. 20.

<sup>74</sup> Concept-Verkiezingsprogramma PvdA, p. 57.

<sup>75</sup> Concept-Verkiezingsprogramma CU, p. 120.

<sup>76</sup> Concept-Verkiezingsprogramma VVD, p. 75.

<sup>77</sup> Concept-Verkiezingsprogramma CDA, p. 69.

goed alternatief kan dienen. Ten slotte zijn er ook partijen die enkel voorstander zijn van een verbetering van treinreizen in Europa (SP<sup>78</sup> en FvD<sup>79</sup>). De SP stelt wel dat vliegreizen op korte afstanden minder aantrekkelijk moeten worden gemaakt en mensen die veel vliegen belast moeten worden. De PVV<sup>80</sup> is tegen alle vormen van belasting op vliegreizen en ook op het gebied van treinreizen is niks terug te vinden.

Over het algemeen is er dus maatschappelijk belang bij het belasten van luchtvaartmaatschappijen. De voorstellen (btw en accijns) sluiten aan bij de genoemde mogelijkheden uit het Bouwstenenrapport.<sup>81</sup> Ook het verbeteren van de spoorwegen op Europees niveau komt aan bod in vrijwel alle verkiezingsprogramma's. Het is niet duidelijk welke initiatieven precies worden gesteund op het gebied van treinreizen, in de meeste gevallen wordt enkel gesproken over het reduceren van vluchten op korte afstanden en de trein als alternatief stimuleren. Dit zou aan kunnen sluiten op de in november 2020 gepubliceerde 'Actieagenda Trein en Luchtvaart' of de European Green Deal in het algemeen.<sup>82</sup>

### 2.5.3 Tegengeluiden

De luchtvaartsector blijft tegen elke vorm van belasting omdat luchtvaartmaatschappijen buiten elke fiscale jurisdictie zouden opereren. Zij stelt dat ze al betaald voor beveiliging, vliegveld- en geluidskosten. Daarbij zouden de emissies van luchtvaartmaatschappijen vanaf 2012 (effectief 2013)<sup>83</sup> al gereguleerd en dus beperkt zijn door de *European Emissions Trading Scheme* (EU ETS). Vooral de EU ETS zou dus gebruikt moeten worden volgens de luchtvaartsector. Zij geloven dat enkel daarmee een daling in emissies bereikt kan worden, en dat indien tickets duurder worden (door belastingen) mensen zullen overstappen naar andere vervoersmiddelen zoals de trein. De EU ETS zou dus het klimaat meer helpen dan een belasting. De belasting zou enkel voor een substitutie-effect zorgen; vaker de trein dan het vliegtuig.

---

<sup>78</sup> Concept-Verkiezingsprogramma SP, p. 24.

<sup>79</sup> Concept-Verkiezingsprogramma FvD, p. 54.

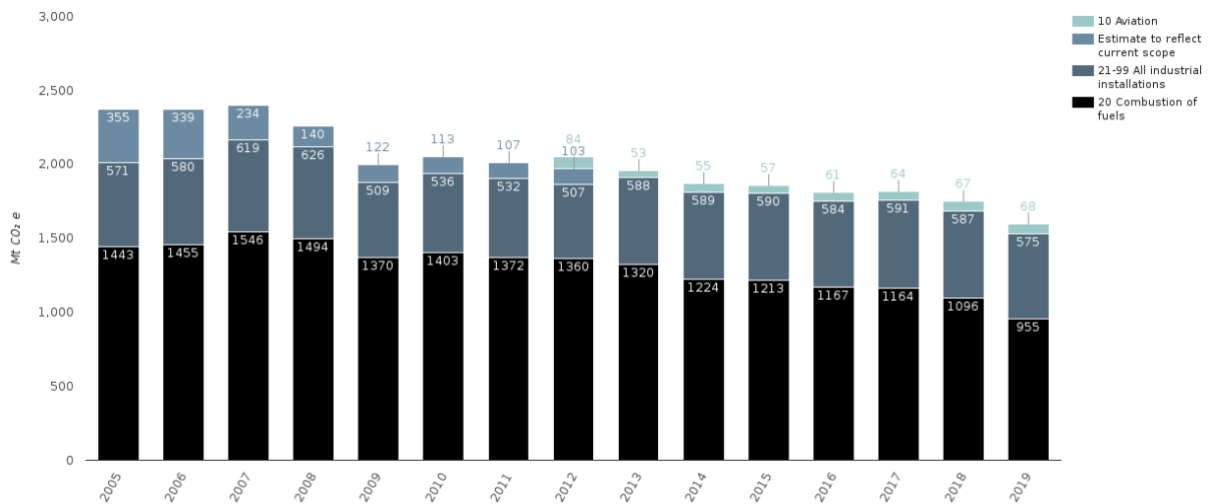
<sup>80</sup> Concept-Verkiezingsprogramma PVV, p. 35.

<sup>81</sup> Fichebundel beleidsopties Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 87. Anders: zie paragraaf 1.1 en 4.3.

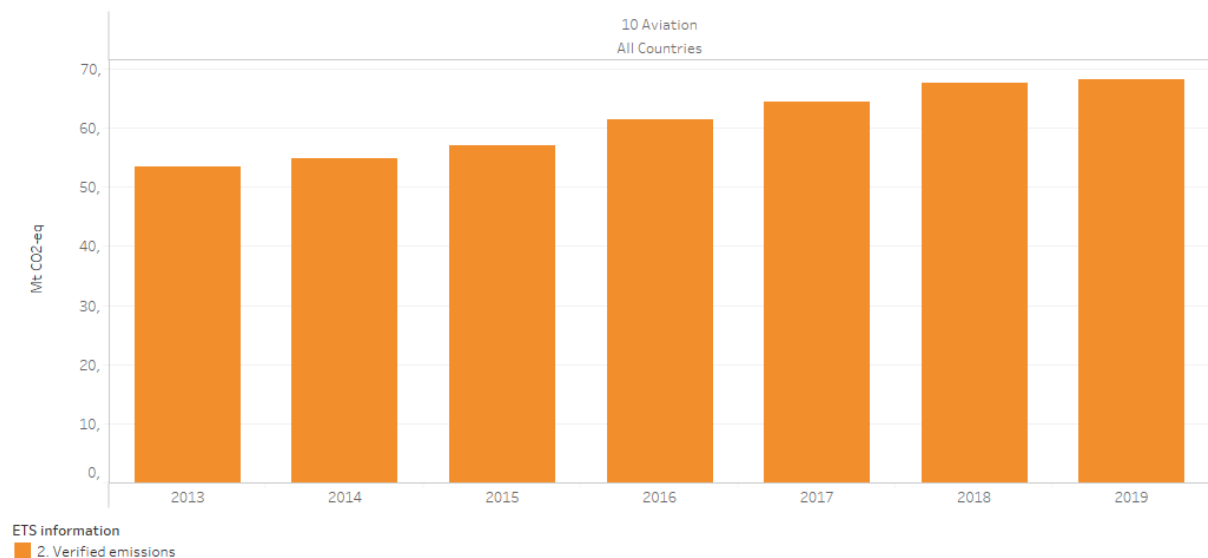
<sup>82</sup> Zie paragraaf 1.1.

<sup>83</sup> Fase 2 was 2008-2012, Fase 3 was 2013-2020. In de derde fase werd de luchtvaart concreet toegevoegd.

De luchtvaartsector stelt dat de EU ETS de manier is om tot een vermindering van emissies te komen. Het is dan ook opmerkelijk dat sinds invoering van het de EU ETS, de emissies van luchtvaartmaatschappijen zijn blijven stijgen, terwijl alle andere sectoren juist een daling ondervonden. Zie figuur 2 en 3.



Figuur 2: Het aantal Mt (1.000.000 ton) aan emissie van alle sectoren in Europa sinds het begin van de EU ETS. (Bron: European Commission Union Registry Verified Emissions, 2020)



Figuur 3: Het aantal Mt (1.000.000 ton) aan emissie van de luchtvaartsector in Europa over de periode 2013-2019. In de voorgaande periodes was de EU ETS niet van toepassing op de luchtvaartsector. (Bron: European Commission Union Registry Verified Emissions, 2020)

De EU ETS is momenteel enkel van toepassing op intra-EU vluchten. In 2013 is bepaald dat vluchten van en naar de EU niet onder de EU ETS zullen vallen, zodat de ICAO zelf met een internationale oplossing kon komen.<sup>84</sup> In 2016 heeft de ICAO 'Corsia' gepresenteerd, maar het is nog niet duidelijk hoe dat plan in de praktijk uit zal werken. De EU zal de exemptie tot 2024 in stand houden.<sup>85</sup>

De EU heeft daarbij jarenlang een overvloed aan emissierechten op de ETS markt gebracht, wat resulteerde in een forse daling van de prijs, zie *bijlage A*. In 2017 heeft de EU ingegrepen, maar de prijs is vooralsnog te laag om significant invloed te hebben op de emissies van de luchtvaartsector.<sup>86</sup>

Maar er is meer. Een Pools voorstel aan de Raad van de EU<sup>87</sup> over de EU ETS bracht het volgende onder de aandacht: de luchtvaartsector heeft in 2019 voor 800 miljoen euro aan emissierechten ontvangen (ongeveer 50% van het totale aanbod), zonder tegenbetaling. De EU wijst normaliter (een deel van de) emissierechten kosteloos toe om 'carbon leaking'<sup>88</sup> te voorkomen, maar (met name intra-EU) vluchten kunnen daar niet voor zorgen. Vliegtoeren kunnen zich, vanzelfsprekend, niet elders vestigen.

Uit verdere onderzoek van het International Carbon Action Partnership blijkt dat in de derde fase (2013-2020), 82% van alle emissierechten kosteloos zijn uitgegeven. Slechts 15% is geveild op de ETS markt en de overige 3% zijn gereserveerd voor nieuwkomers.<sup>89</sup> Dit is aangekaart bij de EU en er zijn al plannen om dit aantal te reduceren in de vierde fase (2021-2030) totdat de ICAO (uiterlijk 2024) met een uitgewerkte oplossing komt.<sup>90</sup>

Het is duidelijk waarom de luchtvaartsector het EU ETS systeem prefereert; luchtvaartmaatschappijen hebben bijna ongehinderd kunnen blijven groeien. De emissierechten hebben weinig invloed gehad, ook als die allemaal verkocht zouden zijn. Relatief gezien zijn de gedeerde belastinginkomsten uit btw (tot 40 miljard euro) en accijns (tot 27 miljard euro) vele malen hoger dan de emissierechten kunnen opbrengen.<sup>91</sup> De luchtvaartsector vond daarnaast dat belastingen niet voor een reductie in emissies zouden

---

<sup>84</sup> Sam Morgan, 'Pressure builds on EU to dump aviation's licence to pollute' euractiv.com 10 maart 2020.

<sup>85</sup> 'Aviation in the ETS', transportenvironment.org

<sup>86</sup> 'Aviation in the ETS', transportenvironment.org

<sup>87</sup> Voorstel ST 6116 2020 INIT – NOTE van de Poolse delegatie aan de Raad (18 februari 2020), *Implementation of full auctioning for the aviation sector under EU ETS*, p. 2.

<sup>88</sup> Carbon leaking ontstaat als fabrieken buiten de EU gaan vestigen en produceren om de ETS te ontwijken.

<sup>89</sup> 'EU Emissions Trading System (EU ETS)', icapcarbonation.com, 28 november 2020, p. 4-5.

<sup>90</sup> 'Reducing emissions from aviation', European Commission, ec.europa.eu

<sup>91</sup> 'State of the aviation ETS', transportenvironment.org

zorgen. Het blijkt nu dat de emissierechten daar juist niet voor hebben gezorgd. De luchtvaartmaatschappijen bleven groeien, en dat zal niet snel stoppen. Er zijn nog steeds mensen die nog nooit hebben gevlogen en dat wel willen. Er moet dus wat veranderen.

Het invoeren van een belasting zou juist zorgen voor de nodige daling in de vraag. En met die inkomsten kunnen andere projecten gefinancierd worden, zoals het verbeteren van de spoorwegen in Europa. Emissierechten of niet, luchtvaartmaatschappijen hebben voornamelijk een vrijstelling die de treinmaatschappijen niet hebben. Hier wordt in het derde en vierde hoofdstuk verder op ingegaan.

## 2.6 Deelconclusie

Het verdrag van Chicago beschrijft (in tegenstelling tot wat lang werd beweerd) geen vrijstelling die een nultarief of een accijnsvrijstelling verplicht, dat wordt enkel beschreven in ICAO-beleidsdocumenten. Toch wordt de huidige wetgeving geacht gebaseerd te zijn op het verdrag van Chicago, wat opmerkelijk is gezien de grote fiscale gevolgen.

Het btw-nultarief is van toepassing op internationaal personenvervoer maar is niet terug te vinden in de btw-richtlijn, daarin is enkel de mogelijkheid opgenomen om een verlaagd tarief toe te passen. Binnenlandse reizen zijn over het algemeen wel onderworpen aan de btw. Het nultarief op internationaal personenvervoer wordt in stand gehouden door ICAO-beleidsdocumenten waarin wordt gesteld dat vliegreizen buiten elke fiscale jurisdictie plaatsvinden.

Het btw-nultarief op bevoorradingsgoederen is wel terug te vinden in de btw-richtlijn en verplicht het toepassen van het nultarief of een vrijstelling. Het is in dit geval van belang dat de luchtvaartmaatschappij zich hoofdzakelijk (70% of meer) op het betaalde internationale vervoer toelegt. Indien dat zo is, geldt het nultarief voor alle uitgevoerde reizen.

De vrijstelling van accijns is terug te vinden in de energiebelastingrichtlijn en is een verplichte vrijstelling met betrekking tot internationaal personenvervoer. Nationaal mogen lidstaten zelf bepalen of ze accijns willen heffen en ook mag bilateraal afgesproken worden om accijns te heffen. Tot dusver heft geen enkele lidstaat accijns op personenvervoer, de ICAO heeft zich hier ook altijd tegen verzet in haar beleidsdocumenten.

Vanuit de maatschappij klinken de laatste jaren meer stemmen om luchtvaartmaatschappijen naar behoren te belasten, wat heeft geleid tot de herinvoering van de vliegbelasting. De in 2021 geïntroduceerde vliegbelasting dient vooral als tijdelijke compensatie voor de negatieve

externaliteiten en gedeelde opbrengsten totdat er een Europese oplossing is. Dit sluit aan op de maatschappelijke wens dat 'de vervuiler betaalt'; luchtvaartmaatschappijen moeten belast worden om hun externaliteiten. Daarbij wordt ook kritiek geleverd op de instandhouding van het competitieve voordeel van luchtvaart ten opzichte van de treinsector terwijl de trein het maatschappelijk gewenste vervoersmiddel is in Europa. Dit sentiment is terug te vinden in vrijwel alle verkiezingsprogramma's van partijen in 2021. Daarin is het belangrijkste dat er wordt gestreefd naar een Europese oplossing, omdat dat het meest effectief zal zijn.

Vanuit de luchtvaartmaatschappijen is hier kritiek op geleverd, zij zouden immers al genoeg doen doordat ze in het EU ETS systeem zitten. Maar het is duidelijk geworden dat dat systeem niet effectief is, luchtvaartmaatschappijen konden vrijwel ongehinderd groeien (in tegenstelling tot andere sectoren in het EU ETS) en het ongewenste competitieve voordeel ten opzichte van de trein bleef ook toen in stand.

## Hoofdstuk 3: Belastingtechnische vergelijking van vlieg- en treinreizen en toetsing gelijkheidsbeginsel

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op de verschillende behandeling van vliegreizen ten opzichte van treinreizen in het belastingrecht. Dit zal zowel het personenvervoer als de bevoorradingsgoederen betreffen. Ook de accijnsvrijstelling zal aan bod komen.<sup>92</sup> Dit zal worden gedaan door de deelvraag te beantwoorden; *“In hoeverre kan het gelijkheidsbeginsel getoetst worden? Is dit gerespecteerd in vergelijking tot internationale treinreizen?”*

Om tot een antwoord te komen, zal worden gekeken naar de codificatie van vlieg- en treinreizen in het belastingrecht. Vervolgens zal worden ingegaan op de mogelijkheid van het toetsen van het gelijkheidsbeginsel en tot slot wordt gekeken naar actuele belastingtechnische mogelijkheden.

### 3.2 Vlieg- en treinreizen

#### 3.2.1 BTW op personenvervoer

Vlieg- en treinreizen zijn beiden een vorm van personenvervoer. Over het algemeen is personenvervoer belast met btw. Sommigen vormen van personenvervoer vallen onder het verlaagde tarief, vlieg- en bootreizen vallen onder het nultarief. Indien sprake is van een internationale reis,<sup>93</sup> moet naar verhouding belasting worden geheven. Treinreizen vallen onder het verlaagde tarief, dit geldt voor zowel binnenlandse als internationale treinreizen.<sup>94</sup> Uit het Binder<sup>95</sup> arrest volgt dat de afgelegde afstand als verdeelsleutel moet worden gebruikt. Dit is het meest praktisch vergeleken met de andere opties zoals de tijdsduur in een land of waar reizigers verbleven. Er zal dus over het Nederlandse deel Nederlandse belasting verschuldigd zijn.<sup>96</sup>

Nederland is niet het enige land dat treinreizen belast met btw, in figuur 4 is geïllustreerd welke landen dit ook doen. Te zien is dat het overgrote deel binnenlandse treinreizen ook belast en enkele landen ook internationale treinreizen belasten, waaronder Nederland.<sup>97</sup>

---

<sup>92</sup> Zie paragraaf 2.3.1, 2.3.2 en 2.4.

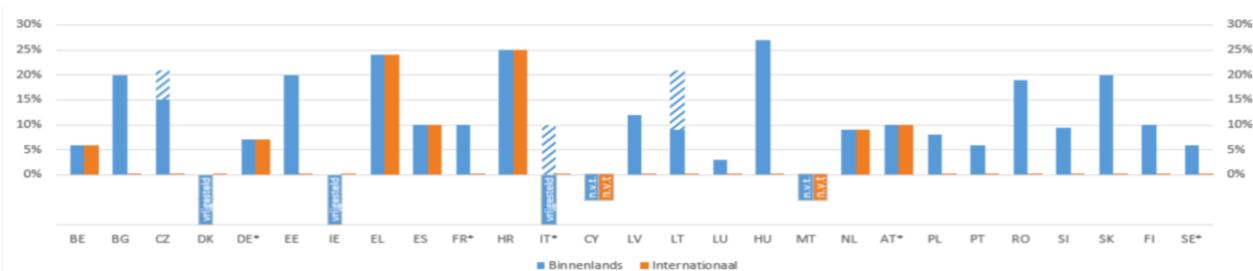
<sup>93</sup> Als de plaats van vertrek of de plaats van bestemming (één van de twee) buiten Nederland is gelegen.

<sup>94</sup> Tabel I post B 9 Wet OB 1968.

<sup>95</sup> HvJ EG 6 november 1997, C-116/96 (*Binder*).

<sup>96</sup> Artikel 6c lid 1 Wet OB 1968 j.o. artikel 48 Richtlijn 2006/112/EC.

<sup>97</sup> Bijlage 1 bij brief van de Staatssecretaris van Financiën van 27 mei 2020 (Kamerstukken II 2019/2020, 35205, nr. 31).



Figuur 4: BTW-tarieven op treinreizen in de EU-lidstaten. (Bron: Bijlage 1 bij brief van de Staatssecretaris van Financiën van 27 mei 2020 (Kamerstukken II 2019/2020, 35205, nr. 31))

### 3.2.2 BTW op bevoorradingsgoederen

Treinen gebruiken over het algemeen elektriciteit om zich voort te sturen, en diesel waar dat niet kan. In Europa was in 2017 60% van het treinnetwerk geëlektrificeerd, en op die lijnen vond 80% van al het personenvervoer plaats. Het is uiteindelijk de bedoeling dat zoveel mogelijk lijnen geëlektrificeerd worden.<sup>98</sup>

In tegenstelling tot bevoorradingsgoederen voor luchtvaartmaatschappijen, is er geen bepaling voor treinmaatschappijen. Elektriciteit valt onder het reguliere btw-tarief en in zoverre treedt cumulatie met de energiebelasting op. Ook indien diesel gebruikt is, is btw verschuldigd.

De energiebelasting is relatief degressief; hoe meer elektriciteit er wordt afgenomen, hoe lager het belastingtarief.<sup>99</sup> Hier kan echter verandering in komen; uit onder andere het Bouwstenenrapport blijkt dat grootverbruikers niet gestimuleerd worden om emissies te verminderen met het huidige stelsel. Een minder degressief stelsel zou kunnen leiden tot hogere belastinguitgaven voor treinmaatschappijen.<sup>100</sup>

### 3.2.3 Accijns

Op het gebied van accijns is er wel een soortgelijke bepaling voor treinmaatschappijen. In de energiebelastingrichtlijn<sup>101</sup> is geregeld dat lidstaten gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of -verlagingen mogen toepassen op onder andere energieproducten en elektriciteit dat gebruikt wordt voor het vervoer van personen per spoor. In Nederland is de accijns op elektriciteit geregeld in de energiebelasting.<sup>102</sup> Nederland heeft echter geen gebruik gemaakt van de bepaling in de energiebelastingrichtlijn.<sup>103</sup>

<sup>98</sup> Europese Commissie, 'Electrification of the Transport System', 30 juni 2017, p. 27.

<sup>99</sup> Artikel 59 Wet belasting op milieugrondslag.

<sup>100</sup> Syntheserapport (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72), p. 72.

<sup>101</sup> Art. 15 lid 1 e Richtlijn 2003/96/EG.

<sup>102</sup> Zie paragraaf 3.2.2.

<sup>103</sup> Europese Commissie, 'Excise Duty Tables, Part II Energy Products and Electricity', situatie per 1 juli 2020.



### 3.3 Gelijkheidsbeginsel

#### 3.3.1 Algemeen

Het gelijkheidsbeginsel, zijnde een algemeen rechtsbeginsel, speelt een rol bij zowel bij de regelgeving als bij de uitvoering. Het is één van de (ongeschreven) algemene beginselen van behoorlijk bestuur (a.b.b.b.). Burgers mogen van de wetgever en de bestuurder verwachten dat zij zich hieraan houden en kunnen zich op deze beginselen beroepen. Het gelijkheidsbeginsel wordt veelal aangeduid als een materieel beginsel, maar toch is er ook een formele toepassing. Het formele ziet vooral toe of de procedure goed verlopen is.

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, en ongelijke gevallen naar mate van hun ongelijkheid, ongelijk behandeld dienen te worden. Een ongelijke behandeling is enkel toegestaan indien er sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging.<sup>104</sup>

Naast het formele en materiele gelijkheidsbeginsel, zal in deze paragraaf gesproken worden over formele en materiele wetten. Een formele wet is een wet gemaakt door de regering en de Staten-Generaal, en daarbij gericht zijn op één concreet geval. Een wet is materieel indien het voor herhaalde toepassing vatbaar is, en voor iedereen geldt. Het is tevens mogelijk dat een wet zowel formeel als materieel is; indien de wet voor herhaalde toepassing vatbaar is, voor iedereen geldt en door de regering en de Staten-Generaal is gemaakt.

#### 3.3.2 Formeel en materieel

Het formele gelijkheidsbeginsel betreft de (procedurele) consistentie van de overheid; de overheid moet consistente zijn in het toepassen van de regels voor alle gevallen. Er dient geen afwijking te zijn in de bekendgemaakte regels en de handelingen van het bestuursorgaan daarop. Het is aan de belastingplichtige om aan te kaarten wanneer sprake is van inconsistentie, door zijn of haar situatie te vergelijken met andere situaties. Kenmerkend is dat de inhoud van het beleid en de wet niet ter discussie mag staan bij de behandeling door de rechter.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Poelman, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.4.0.A.

<sup>105</sup> Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (FM nr. 77) 2000/1.3.4.3.1.

Het materiële gelijkheidsbeginsel gaat daarentegen wel in op de inhoud van de wet. Daarmee kan worden gestreefd naar (meer) sociale rechtvaardigheid in de samenleving, waar de wetgever voor verantwoordelijk is. In dit geval zal de rechter zich bezighouden met de vraag of de gemaakte keuzes (door onder andere de wetgever) hebben geleid tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Indien dit zo is, moet de rechter nagaan of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de ongelijke behandeling.<sup>106</sup>

### 3.3.3 Toetsing

Wetten in formele zin kunnen niet worden getoetst aan algemene ongeschreven rechtsbeginselen (of de grondwet)<sup>107</sup>. Dit heeft de Hoge Raad (HR) in 1993 bepaald.<sup>108</sup> Enkel materiële wetten kunnen door een rechter getoetst worden aan een algemeen ongeschreven rechtsbeginsel, zoals het gelijkheidsbeginsel. Er zou enkel een poging kunnen worden gedaan (om een formele wet te toetsen) wanneer sprake is van een schending van fundamentele rechtsbeginselen die blijken uit een verbindende verdragsbepaling zoals het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (BuPo) en het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM).<sup>109</sup>

De Wet op de omzetbelasting 1968 is een wet in de formele zin. Ook de Wet op de accijns is een wet in de formele zin. Dit betekent dat deze niet getoetst kunnen worden aan het gelijkheidsbeginsel, of enig ander algemeen ongeschreven rechtsbeginsel. Ook is er geen sprake van verdragsbepalingen die eventueel het toetsen wel mogelijk zouden hebben gemaakt. Dit leidt ertoe dat zowel de Wet op de omzetbelasting 1968 als de Wet op de accijns niet getoetst kunnen worden aan het gelijkheidsbeginsel.

### 3.3.4 Consequentie

Het niet kunnen toetsen van huidige wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel betekent niet dat het gelijkheidsbeginsel en andere beginselen niet meer van waarde zijn. De beginselen dienen als basis waarop rechtsregels worden gemaakt. En de maatschappelijke wensen zijn de basis waarop diezelfde beginselen worden gemaakt. En dat is af te lezen aan

---

<sup>106</sup> Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (FM nr. 77) 2000/1.3.4.3.1. Anders: Poelman, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.1.0.C.

<sup>107</sup> Op grond van artikel 120 Gw.

<sup>108</sup> HR 1 december 1993, nr. 243, ECLI:NL:HR:1993:ZC5524, *BNB* 1994/64, m.nt. W.A. Sinnighe Damsté.

<sup>109</sup> HR 21 maart 1990, nr. 26 283, ECLI:NL:HR:1990:ZC4254, *BNB* 1990/179, m.nt. A.L.C. Simons.

de beginselen zelf; het gelijkheidsbeginsel, het redelijkheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel, zijn allen een expressie van een bepaald maatschappelijk ideaal.<sup>110</sup>

De fiscale wetgeving kent drie functies; budgettair, verdelend en instrumenteel. De laatste twee worden geacht onlosmakelijk verweven te zijn met maatschappelijke idealen.<sup>111</sup> De invoering van een nieuwe regeling omtrent luchtvaartmaatschappijen waar zij meer zullen worden belast raakt dan ook beide functies. De jarenlange voordeelpositie wordt tegengegaan door de luchtvaartmaatschappijen zoals maatschappelijk gewenst (meer) te belasten en de inkomsten daarvan te investeren in de spoorwegen, een herverdeling dus. Het meer belasten van vervoersmiddelen die meer uitstoten is in lijn met het huidige beleid van fiscale vergroening (benadrukt in het Bouwstenenrapport), vanuit maatschappelijk oogpunt wordt gestreefd naar het ideaal dat 'de vervuiler betaalt'.<sup>112</sup> De fiscale wetgeving wordt in dat geval dus instrumenteel ingezet om dit ideaal te bereiken.

### 3.4 Deelconclusie

Door de fiscale behandeling van vlieg- en treinreizen te vergelijken is gebleken dat luchtvaartmaatschappijen wel degelijk een competitief voordeel hebben met de huidige wetgeving. Op treinreizen wordt in vrijwel alle lidstaten btw geheven, naar rato van afgelegde afstand in een lidstaat zoals bepaald in het Binder arrest. Wat betreft de bevoorradingsgoederen van treinen (elektriciteit en soms diesel), wordt zowel btw als accijns geheven. Opmerkelijk is dat geen gebruik is gemaakt van de toegestane vrijstelling of verlaging van accijns zoals beschreven in de energiebelastingrichtlijn.

Het is niet mogelijk huidige wetgeving te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel, omdat de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op accijns formele wetten zijn. Desalniettemin, blijven het gelijkheidsbeginsel en andere beginselen van waarde voor nieuwe wetgeving op dit gebied vanwege de onlosmakelijke verwevenheid van beginselen met maatschappelijke idealen.

---

<sup>110</sup> Van Ommeren, in: *Wetgeving. Handboek voor de centrale en decentrale overheid* 2012/5.4.2.

<sup>111</sup> Boomsluiters & Hofman, *WFR* 2021/2, punt 2.3.

<sup>112</sup> Syntheserapport (*Kamerstukken II* 2019/2020 32140, nr. 72), p. 69.

## Hoofdstuk 4: Huidige plannen, adviezen en potentiële oplossingen

### 4.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is besproken hoe de luchtvaart een competitief voordeel heeft ten opzichte van de treinsector in Europa. In dit hoofdstuk zullen de potentiële oplossingen besproken worden aan de hand van de deelvraag: *“Hoe zou een gewenste oplossing eruit kunnen zien? En aangezien dit een internationaal probleem betreft, in hoeverre is coördinatie mogelijk tussen landen?”*. Het effectief belasten van luchtvaartmaatschappijen is dus in de laatste jaren een maatschappelijk onderwerp geworden.<sup>113</sup> Burgers, waaronder experts, journalisten en politici spreken zich uit over de huidige fiscale behandeling van de luchtvaart en stellen daarbij ook adviezen op. Het hoofdstuk zal beginnen met een bespreking van de huidige mogelijkheden vervolgens actuele adviezen uit wetenschappelijke rapporten. De huidige plannen van (voornamelijk) de EU worden vervolgens besproken en vergeleken met de adviezen. Zoals eerder aangegeven zal de focus zich beperken tot voornamelijk Europa. Het hoofdstuk sluit af met een deelconclusie waarin ook een toekomstbeeld wordt opgenomen.

### 4.2 Actuele mogelijkheden per 1 januari 2021

#### 4.2.1 Nationaal

Op nationaal vlak bestaat de mogelijkheid om de vrijstelling op internationaal personenvervoer af te schaffen in de Wet op de omzetbelasting 1968. De btw-richtlijn heeft geen bepaling die dit zou verhinderen en op nationaal vlak wordt al btw geheven op binnenlandse vluchten. De bevoorradingsgoederen zijn wel vrijgesteld in de btw-richtlijn, daar is momenteel geen mogelijkheid voor wijziging op nationaal vlak.<sup>114</sup> Dit zou vliegpreizen gelijk kunnen trekken tot andere vormen van (internationaal) personenvervoer, zoals treinreizen. Daarbij is in de accijnsrichtlijn van de EU provisorisch bepaald dat lidstaten in hun nationale wetgeving de keuze hebben om accijns te heffen op de bevoorrading van luchtvaartuigen.<sup>115</sup> De energiebelastingrichtlijn heeft een soortgelijk bepaling die toestaat de verplichte vrijstelling te limiteren aan enkel internationale reizen.<sup>116</sup> Er is dus op nationaal niveau wel de mogelijkheid om accijns te heffen, maar daar is vooralsnog in Nederland geen sprake van.

---

<sup>113</sup> Zie paragraaf 2.5.

<sup>114</sup> Zie paragraaf 2.3.

<sup>115</sup> Art. 41 Richtlijn 2008/118/EG.

<sup>116</sup> Art. 14 Richtlijn 2003/96/EG.

Treinreizen zijn daarentegen wel belast, terwijl daar ook een mogelijkheid is om ze vrij te stellen van accijns op basis van de energiebelastingrichtlijn.<sup>117</sup>

#### 4.2.2 Bilateraal en Internationaal

Op internationaal vlak zijn verdragen afgesloten tussen (groepen) landen zoals tussen een non-EU land en de EU als geheel, of tussen een non-EU land en een lidstaat. Lidstaten hebben onderling de mogelijkheid om de accijnsvrijstelling voor de bevoorradingsgoederen van luchtvaartuigen op te schorsen. Dit is bepaald in de energiebelastingrichtlijn en kan gedaan worden door bilaterale verdragen af te sluiten. Een voorwaarde is dat dit geen effect heeft op luchtvaartmaatschappijen van buiten de EU, die hebben immers recht op de vrijstellingen op basis van de internationale (of non-EU bilaterale) verdragen.<sup>118</sup>

### 4.3 Nederlandse initiatieven

#### 4.3.1 Algemeen

In november 2020 is een 'Actieagenda Trein en Luchtvaart' (ook wel 'Actieplan Air/Rail' genoemd) gepresenteerd aan de Tweede Kamer door het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat.<sup>119</sup> Dat rapport is het resultaat van een samenwerking tussen het ministerie en de NS, ProRail, Schiphol en KLM. Er wordt geprobeerd om het treinverkeer te stimuleren als aanvulling op vliegvluchten. Het uiteindelijke doel is om korte afstandsvluchten te vervangen door treinreizen. Een voorbeeld van een dergelijke bestemming is Brussel; in plaats van dat een reiziger een vlucht naar Brussel neemt (en indien van toepassing vervolgens overstapt op een andere vlucht), kan dezelfde reiziger met de trein naar Brussel. Naast Brussel zijn vijf andere bestemmingen aangewezen: Parijs, Londen, Düsseldorf, Frankfurt en Berlijn. De focus op treinreizen als aanvulling op vliegvluchten is dan ook duidelijk; in ieder van deze steden is een belangrijk vliegveld aanwezig.<sup>120</sup>

De actieagenda heeft zich dus voornamelijk gericht op de korte afstandsvluchten tussen Schiphol en de vliegvelden in de zes bestemmingen, de aansluiting van trein op vliegtuig zal

---

<sup>117</sup> Zie paragraaf 2.4 en 3.2.3.

<sup>118</sup> Fichebundel beleidsalternatieven Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 87.

<sup>119</sup> Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, 'Duurzaam internationaal reizen per spoor en vliegtuig', Kamerbrief, 20 november 2020.

<sup>120</sup> Actieagenda Trein en Luchtvaart, Bijlage 1 bij brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 20 november 2020. Kamerstukken II 2020/2021, 29984, nr. 916.

worden vergemakkelijkt. Om dit te realiseren benadrukt het ministerie het belang van internationale samenwerking in Europa, en in het bijzonder Europese wet- en regelgeving die de substitutie van korte afstandsvluchten moet stimuleren.<sup>121</sup> Evaluaties van huidige wetgeving benadrukken daarbij de instandhouding van het competitieve voordeel van luchtvaart ten opzichte van de treinsector. Ook daar wordt gewezen op Europese samenwerking voor een oplossing.<sup>122</sup>

In december 2020 is tevens de Luchtvaartnota 2020-2050 gepubliceerd waarin de strategische visie van het kabinet is beschreven.<sup>123</sup> Het moet een kader bieden voor toekomstige plannen en projecten. Hierin wordt ook naar het 'Actieplan Air/Rail' verwezen, en zijn er meerdere adviezen die het belang van treinreizen als alternatief voor vlieguren benadrukken. In de nota wordt een enkele keer verwezen naar een invoering van accijns op kerosine (wereldwijd). In het Bouwstenenrapport, dat eerder in mei 2020 verscheen wordt ook gesproken over soortgelijke wetgeving. Daarin geven (onder andere) twee adviezen een uitwerking vanuit een Nederlands perspectief. Deze worden nader toegelicht.

#### 4.3.2 BTW op vliegtickets

In lijn met hetgeen wat in eerder hoofdstukken is behandeld,<sup>124</sup> is onder het thema 'fiscale vergroening' een advies opgenomen in het Bouwstenenrapport dat een mogelijke uitwerking bespreekt van het afschaffen van het nultarief op vluchten.<sup>125</sup> De Luchtvaartmaatschappij zal de belastingplichtige zijn en de grondslag voor deze belasting is de dienst; personenvervoer door de lucht. Bij het bepalen van de plaats van dienst kan, in lijn met het Binder-arrest<sup>126</sup>, gebruik worden gemaakt van afgelegde afstand als verdeelsleutel. Enkel het gedeelte van de vlucht dat boven Nederlands grondgebied is, is onderworpen aan de Nederlandse belasting.

Er zal een aftrekrecht zijn voor zakelijke reizigers, zij kunnen de btw dan terugvragen via hun aangifte. De particuliere reizigers zullen dus de groep zijn waar de btw effectief drukt.

---

<sup>121</sup> Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, 'Duurzaam internationaal reizen per spoor en vliegtuig', *Kamerbrief*, 20 november 2020, p. 3.

<sup>122</sup> *Evaluatierapport Belastinguitgaven op het terrein van de accijnzen*, bijlage bij *Kamerstukken II 2007/2008*, 31200-IXB, nr. 18.

<sup>123</sup> *Luchtvaartnota 2020-2050*, bijlage bij *Kamerstukken II 2020/2021*, 31936, nr. 820.

<sup>124</sup> Zie paragraaf 2.3.1.

<sup>125</sup> Fichebundel beleidsalternatieven Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 89.

<sup>126</sup> HvJ EG 6 november 1997, C-116/96 (*Binder*).

Het tarief kan zowel het algemeen tarief zijn als het verlaagde (zoals treinen). De maatstaf van heffing is dan de prijs van het vliegticket. Dit zal tot een administratieve last leiden voor vliegmaatschappijen, die per lidstaat moeten berekenen hoeveel btw in rekening wordt gebracht. Het kan daarbij lastig zijn om de btw te berekenen omdat de precieze route vaak net voor vertrek bekend is of omdat tijdens de vlucht door omstandigheden een andere route wordt genomen. Ook bestaat de kans dat luchtvaartmaatschappijen Nederland zullen mijden in de routes indien Nederland de enige is met deze belasting. Het advies benadrukt dan ook dat zonder Europese samenwerking de handhaving van deze belasting niet realiseerbaar is.<sup>127</sup>

#### 4.3.3 Accijnsvrijstelling opheffen

Dit advies benoemt de huidige mogelijkheden om accijns te heffen (zoals reeds besproken) waarbij wordt ingegaan op de struikelblokken bij potentiële invoering van heffing op accijns.<sup>128</sup> De Europese Commissie constateerde eerder in de evaluatie van de richtlijn dat de energiebelastingrichtlijn mogelijk achterhaald was.<sup>129</sup> Het is dan belangrijk om te realiseren dat een wijziging van de richtlijn een unaniem akkoord van alle EU-lidstaten nodig heeft. Of dit akkoord te verwezenlijken is zal moeten blijken.

Bilateraal kan ook besloten worden om accijns te heffen, maar dit kan leiden tot het verboden fiscale discriminatie, een schending van de regels van de interne markt. Daarnaast zouden bilaterale afspraken tot een complexe situatie kunnen leiden waar elk land wat anders heeft geregeld. Ook hier wordt het dus duidelijk dat de oplossing in een Europees samenwerkingsverband zit. Mocht er wel sprake zijn van een Europees brede accijnsheffing, zou dit jaarlijks tot 550 miljoen euro kunnen opleveren. Luchtvaartmaatschappijen kunnen de heffing doorbelasten in de prijzen. Het is echter niet duidelijk of dat zal gebeuren of dat de belasting ten koste zal zijn van de winsten.<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> Fichebundel beleidsopties Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 89.

<sup>128</sup> Fichebundel beleidsopties Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 87.

<sup>129</sup> Europese Commissie, *Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003*, 11 september 2019, p. 62.

<sup>130</sup> Fichebundel beleidsopties Bouwstenen voor een beter belastingstelsel (Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D), p. 88.

#### 4.4 Internationale initiatieven

Het is duidelijk dat een Europese samenwerking nodig is om verandering te brengen. De Europese Commissie heeft in 2019 de energiebelastingrichtlijn laten evalueren om te onderzoeken in welke punten de richtlijn tekortschiet met betrekking tot de huidige klimaatdoelen. Een van die punten is de vrijstelling van de luchtvaartsector en daardoor het ongelijke speelveld met andere vervoersmiddelen. Er wordt verwacht dat ook de luchtvaartsector bijdraagt aan de strijd tegen de klimaatverandering.<sup>131</sup>

De Europese Commissie heeft in juni 2019 tevens een rapport gepubliceerd waarin het huidige fiscale beleid van landen (ook non-EU) in kaart werd gebracht. Daarbij zijn een aantal mogelijkheden uitgewerkt om belasting te heffen op vlieguren. Met een model (basisjaar 2015) zijn de effecten berekend van de belastingen op de luchtvaartsector, aantal vluchten, werkgelegenheid, BBP, belastingopbrengsten, emissies en geluidsoverlast.

##### 4.4.1 Algemeen

De adviezen in het rapport van de EC zijn gebaseerd op onder andere de prijselasticiteit van vluchten en de werking van werkgelegenheid in de luchtvaartsector. Wat betreft prijselasticiteit van de vraag naar vliegtickets is gekozen voor een splitsing in: binnenlandse, Europese en intercontinentale vluchten. Daarin is ook onderscheid gemaakt tussen eerste klas en de algemene klassen.

Prijselasticiteit voor de algemene klas vluchten is respectievelijk; -1.23, -1.12 en -0.8, dit is in lijn met de verwachtingen. Op korte afstanden (binnenlandse vluchten) is de vraag elastisch (> -1.0) en dus sterker doordat de kans van substitutie naar andere vervoersmogelijkheden (zoals de trein, bus of auto) groot is. Dit is minder van belang voor lange afstanden (intercontinentaal), daar zijn substitutiemogelijkheden nauwelijks tot niet aanwezig. Eerste klas vluchten zijn relatief onelastisch, voor alle soorten vluchten is sprake van een onelastische waarde (< -1.0).<sup>132</sup>

---

<sup>131</sup> Europese Commissie, *Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003*, 11 september 2019, p. 86.

<sup>132</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 55.



Een andere belangrijke bevinding is dat de totale werkgelegenheid van een land vrijwel onveranderd blijft bij invoering van de belasting.<sup>133</sup> De werkgelegenheid in de luchtvaartsector neemt weliswaar significant af, maar de werknemers gaan vervolgens in soortgelijke sectoren werken. Hierbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld de treinsector, indien deze met de belastingopbrengsten wordt gestimuleerd.

#### 4.4.2 BTW op vliegtickets

In het rapport van de EC is een van de uitgewerkte mogelijkheden het heffen van btw op vliegtickets. De maatstaf van heffing is ook hier de ticketprijs, inclusief eventuele vliegbelastingen (zoals die geïntroduceerd in Nederland per 2021) en luchthavenkosten. Het gebruikte tarief hangt per land af van het algemene tarief in dat land en er wordt geacht dat de luchtvaartmaatschappijen de btw volledig doorrekenen aan de reizigers. Het rapport wijkt wel af van huidige wetgeving op een belangrijk punt: de btw wordt geacht volledig te zijn geheven in het land waar de ticket is verkocht.<sup>134</sup> Dit is niet in lijn met huidige wetgeving en het Binder-arrest.<sup>135</sup>

Om de regelgeving zo aan te passen dat dit wel het geval is, zou er een unaniem akkoord moeten zijn van de Raad. In het rapport wordt dat onrealistisch geacht. Daarbij zou dat belastingtechnische complicaties met zich meebrengen; waar is een ticket precies verkocht? Als iemand gebruikt maakt van een website om vanuit bijvoorbeeld Duitsland te vliegen, moet dan Duitse btw geheven worden, of toch Nederlandse? Juist om die complicaties weg te nemen is in het Binder-arrest bepaald dat naar rato van afstand btw geheven moet worden. In het rapport wordt deze afwijking van huidige wetgeving wel benoemd en wordt gesteld dat het tot een overschatting van de effecten op de luchtvaart, aantal vluchten, BBP, emissies en geluidsoverlast kan leiden.<sup>136</sup>

---

<sup>133</sup> Loman 2016.

<sup>134</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 52.

<sup>135</sup> HvJ EG 6 november 1997, C-116/96 (*Binder*).

<sup>136</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 53.

Uit het rapport blijkt dat voor Nederland het introduceren van btw (algemene tarief van 21%) op vliegtickets kan leiden tot een belastingopbrengst van ongeveer 1,5 miljard euro. Het aantal vluchten zal mogelijk met 21% afnemen en de werkgelegenheid in de luchtvaartsector met 22%. Desalniettemin is het effect op het BBP en landelijke werkgelegenheid verwaarloosbaar. Emissies kunnen met 21% afnemen en geluidsoverlast met 17%.<sup>137</sup>

Op Europese schaal leidt de invoering van btw (met een tarief van 19%) op vliegtickets tot een belastingopbrengst van ongeveer 10 miljard tot 40 miljard euro. Het aantal vluchten kan mogelijk met 18% afnemen en ook hier is het uiteindelijke effect op BBP en werkgelegenheid verwaarloosbaar. Emissies kunnen met 18% afnemen en geluidsoverlast met 12%.<sup>138</sup>

#### *4.4.3 Accijnsvrijstelling opheffen in de EU*

Indien de accijnsvrijstelling is afgeschaft, zal in lijn met de energiebelastingrichtlijn een tarief gelden van 330 euro per 1.000 liter. Alle brandstof die verkocht wordt aan luchtvaartmaatschappijen zal dan onder deze belasting vallen. In het rapport wordt opgemerkt dat ook voor deze belasting een overschatting van de effecten kan plaatsvinden indien vliegtuigen tegelijkertijd relatief veel vracht vervoeren, of er relatief veel transferpassagiers zijn.<sup>139</sup>

Uit het rapport blijkt dat voor Nederland het afschaffen van de accijnsvrijstelling kan leiden tot een belastingopbrengst van ongeveer 1,2 miljard euro. Het aantal vluchten kan mogelijk met 19% afnemen en de werkgelegenheid in de luchtvaartsector met 20%. Desalniettemin is het effect op het BBP en landelijke werkgelegenheid verwaarloosbaar. Emissies kunnen met 19% afnemen en geluidsoverlast met 15%.<sup>140</sup>

Op Europese schaal leidt het afschaffen van de accijnsvrijstelling tot een belastingopbrengst van ongeveer 10 miljard tot 27 miljard euro. Het aantal vluchten zal mogelijk met 11% afnemen en ook hier is het uiteindelijke effect op BBP en werkgelegenheid verwaarloosbaar. Emissies kunnen met 11% afnemen en geluidsoverlast met 8%. In beiden gevallen, zijnde Nederland en de EU, is het effect is iets lager dan bij de invoering de btw op vliegtickets.<sup>141</sup>

---

<sup>137</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 97.

<sup>138</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 114.

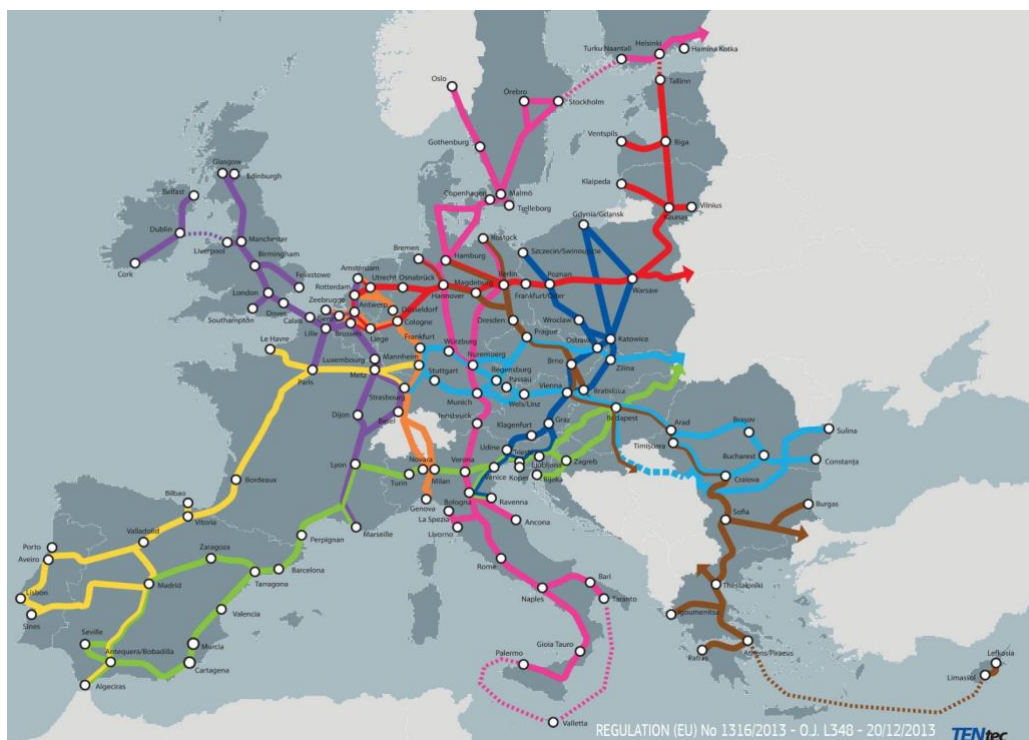
<sup>139</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 53.

<sup>140</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 97.

<sup>141</sup> CE Delft & Europese Commissie, 'Taxes in the field of aviation and their impact', 6 juni 2019, p. 114.

#### 4.4.4 Huidige Europese en internationale plannen

Op internationaal niveau is de ICAO bezig met het opzetten van CORSIA. Hiermee wordt een poging gedaan om wereldwijd emissies te verminderen. Initieel was dit de reden om niet te stoppen met de huidige vrije allocaties van emissierechten,<sup>142</sup> CORSIA zou immers geïmplementeerd worden in de EU-wetgeving.<sup>143</sup> Toch blijkt dit niet genoeg. In de European Green Deal is dan ook expliciet bepaald dat de vrije allocaties verminderd moeten worden.<sup>144</sup> Verder is de EC in 2013 gestart met het TEN-T project.<sup>145</sup> Er wordt gewerkt aan het harmoniseren van spoorwegen in Europa door in ieder geval 9 'kernroutes'. Het project zou in 2030 gerealiseerd moeten zijn. Desondanks dat de doelen van dit project onder andere emissievermindering en efficiëntie zijn, is niets bepaald op het gebied van (stimulerende) belastingen.<sup>146</sup> Het is duidelijk dat concrete plannen die zich richten op de btw of accijns op luchtvaartmaatschappijen er voorlopig nog niet zijn.



Figuur 5: Het Ten-T project. (Bron: Europese Commissie, Trans-European Transport Network (TEN-T)).

<sup>142</sup> Zie paragraaf 2.5.2.1.

<sup>143</sup> European Court of Auditors, 'Special Report 18/2020: The EU's Emissions Trading System: free allocation of allowances needed better targeting', 15 september 2020, p. 48.

<sup>144</sup> Europese Commissie, 'The European Green Deal', 11 december 2019, p. 11.

<sup>145</sup> Verordening (EU) 1315/2013.

<sup>146</sup> Europese Commissie, Trans-European Transport Network (TEN-T).

#### 4.5 Nederlandse plannen

Vanuit Nederland is er duidelijk belang bij de invoering van btw op vliegreizen en de afschaffing van de accijnsvrijstelling. Het was tevens Nederland die het onderwerp aan het licht bracht bij de Europese Commissie.<sup>147</sup> Zoals reeds besproken, zal de oplossing voor zowel het belasten van de luchtvaart als het stimuleren van treinreizen voornamelijk uit een Europese samenwerking moeten komen.<sup>148</sup>

Het streven naar een Europese samenwerking is terug te vinden in vrijwel alle Nederlandse plannen; het is aangegeven in de twee passages in het Bouwstenenrapport, de Kamerbrieven en de verkiezingsprogramma's.<sup>149</sup> Maar ook met betrekking tot de vliegbelasting per 2021, de vliegbelasting zal in stand blijven om enigszins de externaliteiten en gedeerde opbrengsten te compenseren totdat er een Europese oplossing is.

Daarnaast wordt het streven naar verbetering van de spoorwegen (in Europa) breed gedeeld in Nederland. Een voorbeeld is het 'Actieplan Trein en Luchtvaart' wat in essentie ook een Europese samenwerking is, maar dan op korte termijn. Op lange termijn blijft het TEN-T project leidend, en zoals het er nu voor staat heeft Nederland een positieve rol gehad in de ontwikkeling ervan.

Aangezien Nederland het voortouw nam is het nu van belang van de uitkomst zal zijn van de verkiezingen in 2021 om te weten welke rol Nederland verder zal hebben. Op Europees niveau is in ieder geval nog geen concreet plannen die zich richt op de btw of accijns op luchtvaartmaatschappijen.

---

<sup>147</sup> G. De Clercq & D. Psalidakis, 'EU nations aim high with plan to tax air travel', Reuters.com 20 juni 2019.

<sup>148</sup> Zie paragraaf 4.2.

<sup>149</sup> Zie paragraaf 2.5 en 4.3.

#### 4.6 Deelconclusie

Het is duidelijk dat het verminderen van emissies een essentieel punt blijft in het komende decennia. Het aantrekkelijker maken van treinreizen zal een belangrijke rol innemen in de transitie van vliegreizen naar treinreizen voor bestemmingen in Europa. De reeds behandelde initiatieven en onderzoeken benoemen in de adviezen expliciet dat binnen Europa een substitutie effect plaats moet vinden tussen de trein en het vliegtuig. In het geval van Europese bestemmingen is het simpelweg veel milieuvriendelijker om de trein te nemen dan het vliegtuig.<sup>150</sup>

Om het speelveld gelijk te trekken tussen trein- en vliegreizen moet iets gedaan worden aan de voorrangspositie van de luchtvaartsector. De manier om dit te bewerkstelligen vanuit fiscaal oogpunt is door de twee vervoersmogelijkheden gelijk te trekken, of zelfs de trein te bevoordelen.

Voor het afschaffen van het nultarief op vliegreizen zal Europese samenwerking nodig zijn om ontwijking of dubbele belasting te voorkomen, ondanks dat het dus wel mogelijk is. Voor zowel het afschaffen van het nultarief op bevoorradingsgoederen als het opheffen van de accijnsvrijstelling op internationale (inclusief EU) vluchten dient er een unaniem akkoord te zijn om wijzigingen van de richtlijnen te bewerkstelligen. Of dit een realistisch scenario betreft zal moeten blijken. Ook op het gebied van emissierechten zal het concurrentievoordeel van de luchtvaartmaatschappijen ten opzichte van treinmaatschappijen gelijkgetrokken moeten worden.

Voorlopig zal de European Green Deal het voortouw moeten nemen om lidstaten te overtuigen van het belasten van vliegreizen en het stimuleren van treinreizen. De deal, samen met de talloze initiatieven, adviezen, rapporten en de maatschappelijke wenselijkheid kan de kansen vergroten op een unaniem akkoord, en dus op een (tenminste) gelijk speelveld tussen trein- en vliegreizen.

---

<sup>150</sup> European Court of Auditors, 'Special Report 18/2020: The EU's Emissions Trading System: free allocation of allowances needed better targeting', 15 september 2020, p. 36.

## Hoofdstuk 5: Conclusie

### 5.1 Inleiding

Het klimaat is een prioriteit geworden en dus zal ook de luchtvaart verantwoordelijk worden gehouden voor haar (negatieve) externaliteiten. Maatschappelijk gezien staat immers het principe ‘de vervuiler betaalt’ centraal. Toch kon tot aan 1 januari 2021, de invoering van de vliegbelasting, vrijwel belastingvrij gevlogen worden. De vliegbelasting compenseert echter maar voor een deel van de externaliteiten en de gedeerde opbrengsten. Uiteindelijk wordt er door alle betrokken partijen gestreefd naar een belasting op Europees niveau. Omdat die het meest effectief zal zijn. In deze scriptie is een poging gedaan om in kaart te brengen wat die mogelijkheden zijn.

In dit hoofdstuk worden de antwoorden op de deelvragen samenvattend behandeld, zodat vervolgens antwoord kan worden gegeven op de centrale onderzoeksvraag. Het hoofdstuk zal worden afgesloten met aanbevelingen op het gebied van Europese samenwerking.

### 5.2 Samenvatting

De eerste deelvraag is in het tweede hoofdstuk behandeld. Daarin is de huidige wetgeving beschreven en de maatschappelijke wenselijkheid besproken. Dit is gedaan door de volgende deelvraag te beantwoorden: *“Onder welke voorwaarden gelden het nultarief en de accijnsvrijstelling precies? Wat zijn de motieven voor het nultarief en de vrijstelling op brandstofaccijns en zijn deze maatschappelijk gezien nog valide?”*

Huidige wetgeving omtrent de luchtvaart wordt geacht gegrond te zijn in het verdrag van Chicago. Maar dat verdrag beschrijft in tegenstelling tot wat lang werd beweerd geen vrijstelling die een nultarief of een accijnsvrijstelling verplicht. Huidige wetgeving is eerder een voortvloeiende van een succesvol politiek beleid van de ICAO, wat opmerkelijk is gezien de fiscale gevolgen.

Het btw-nultarief op internationaal personenvervoer is niet terug te vinden in de btw-richtlijn, maar wordt in stand gehouden door ICAO-beleidsdocumenten waarin wordt gesteld dat vliegvluchten buiten elke fiscale jurisdictie plaatsvinden. Het btw-nultarief op bevoorradingsgoederen is wel terug te vinden in de btw-richtlijn en verplicht het toepassen van het nultarief of een vrijstelling indien er sprake is van hoofdzakelijk internationaal betaald personenvervoer.

De verplichte vrijstelling van accijns is terug te vinden in de energiebelastingrichtlijn. Nationaal mogen lidstaten zelf bepalen of ze accijns willen heffen en ook mag bilateraal afgesproken worden om accijns te heffen, maar tot dusver heeft geen enkele lidstaat gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. De ICAO heeft zich hier ook altijd tegen verzet in haar beleidsdocumenten. Maatschappelijk gezien is de laatste jaren veel steun verkregen om luchtvaartmaatschappijen naar behoren te belasten in lijn met het principe 'de vervuiler betaalt'. De vliegbelasting per 2021 dient als tijdelijke compensatie voor de negatieve externaliteiten en gedeelde opbrengsten totdat er een Europese oplossing is. Daarbij wordt ook de trein aangehaald als beter vervoersmiddel in Europa. Dit is terug te vinden in de verkiezingsprogramma's van partijen in 2021. Ook daarin is het belangrijkste het streven naar een Europese oplossing, omdat dat het meest effectief zal zijn.

Vanuit de luchtvaartmaatschappijen wordt beweerd dat zij al opdraaien voor hun externaliteiten doordat ze in het EU ETS systeem zitten. Maar het blijkt dat het systeem niet effectief is geweest, luchtvaartmaatschappijen konden vrijwel ongehinderd groeien (in tegenstelling tot andere sectoren in het EU ETS) en het ongewenste competitieve voordeel ten opzichte van de trein bleef ook toen in stand.

In het derde hoofdstuk is een antwoord gegeven op de tweede deelvraag, zijnde: *"In hoeverre kan het gelijkheidsbeginsel getoetst worden? Is dit gerespecteerd in vergelijking tot internationale treinreizen?"*

Door een vergelijking te maken van de fiscale behandeling van vlieg- en treinreizen is gebleken dat luchtvaartmaatschappijen wel degelijk een competitief voordeel hebben. Op treinreizen wordt in vrijwel alle lidstaten btw geheven, naar rato van afgelegde afstand in een lidstaat zoals bepaald in het Binder arrest. Ook de bevoorradingsgoederen van treinen (elektriciteit en soms diesel) zijn belast met zowel btw als accijns. Het is opmerkelijk is dat er geen gebruik is gemaakt van de bepaling in de energiebelastingrichtlijn die vrijstelling of verlaging van accijns toestaat, terwijl voor vliegreizen alle mogelijkheden zijn benut.

Het toetsen van huidige wetgeving te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel is niet mogelijk gebleken, omdat de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op accijns formele wetten zijn. Het gelijkheidsbeginsel en andere beginselen blijven van waarde voor nieuwe wetgeving op het gebied van vlieg- en treinreizen vanwege de onlosmakelijke verwevenheid van beginselen met maatschappelijke idealen.

De derde en laatste deelvraag wordt in het vierde hoofdstuk behandeld. Daarin is een poging gedaan om antwoord te geven op de deelvraag, die als volgt luidt: *“Hoe zou een gewenste oplossing eruit kunnen zien? En aangezien dit een internationaal probleem betreft, in hoeverre is coördinatie mogelijk tussen landen?”*

De reeds behandelde initiatieven en onderzoeken benoemen in de adviezen expliciet dat binnen Europa een substitutie effect plaats moet vinden tussen de trein en het vliegtuig. Op Europees niveau is het simpelweg beter om de trein te nemen dan het vliegtuig. Om het speelveld gelijk te trekken tussen trein- en vliegreizen moet iets gedaan worden aan de voorrangpositie van de luchtvaartsector. Om dit te bewerkstelligen moeten de twee vervoersmogelijkheden tenminste fiscaal gelijkgetrokken worden. Het aantrekkelijker maken van treinreizen zal een belangrijke rol innemen in de transitie van vliegreizen naar treinreizen voor bestemmingen in Europa, en fiscale stimulering kan daar een essentiële rol innemen.

Het nultarief op vliegreizen effectief afschaffen vereist Europese samenwerking om ontwijking of dubbele belasting te voorkomen. Voor zowel het afschaffen van het nultarief op bevoorradingsgoederen als het opheffen van de accijnsvrijstelling op internationale (inclusief EU) vluchten dient er een unaniem akkoord te zijn om wijzigingen van de richtlijnen te bewerkstelligen. Ook op het gebied van de EU ETS zal het concurrentievoordeel van de luchtvaartmaatschappijen ten opzichte van treinmaatschappijen gelijkgetrokken moeten worden, door het EU ETS systeem effectiever te maken.

De European Green Deal, samen met de talloze initiatieven, adviezen, rapporten en de maatschappelijke wenselijkheid, zal het voortouw moeten nemen om lidstaten te overtuigen van het belasten van vliegreizen en het stimuleren van treinreizen en dus de kans vergroten op een (tenminste) gelijk speelveld tussen trein- en vliegreizen.



### 5.3 Conclusie en aanbevelingen

In deze scriptie is onderzocht in hoeverre het nultarief en de vrijstelling op accijns op internationale burgerluchtvaart juridisch gegrond zijn en of het gelijkheidsbeginsel is gerespecteerd. Om hierop een antwoord te kunnen geven is de volgende hoofdvraag opgesteld:

*“In hoeverre is een btw-nultarief en vrijstelling op brandstofaccijns op internationale vliegereizen gerechtvaardigd, rekening houdend met het gelijkheidsbeginsel, in vergelijking met andere internationale personenvervoersmiddelen, en hoe zou een eventueel gewenste oplossing eruit kunnen zien?”*

Er kan worden geconcludeerd dat naar mijn mening vraagtekens kunnen worden geplaatst bij de toepassing van het btw-nultarief op personenvervoer met luchtvaartuigen en bij de vrijstelling op brandstofaccijns. Een en ander lijkt gebaseerd op een (mogelijk intentioneel) foutieve interpretatie van het verdrag van Chicago 1944. De ICAO-beleidsdocumenten hebben geen juridische waarde en gezien de consequenties in de fiscale behandeling van luchtvaartmaatschappijen vergeleken met de treinmaatschappijen, maar ook vervoersmiddelen zoals de auto en bus, is het opmerkelijk dat dit pas recent aan het licht is gekomen.

Hoewel het gelijkheidsbeginsel niet getoetst kan worden omdat de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op de accijns formele wetten zijn, dient het gelijkheidsbeginsel (en andere beginselen) als basis voor fiscaal beleid. Nieuwe of aangepaste wetgeving zal meer steun vinden in deze beginselen omdat ze onlosmakelijk verweven zijn met maatschappelijke idealen, en het ideaal wat in het geval van milieuvervuiling door externaliteiten centraal staat is: de vervuiler betaalt. Er zal een instrumenteel en verdelend beleid gevoerd moeten worden om de maatschappelijke wens en oplossing te vervullen: minder vliegen, meer met de trein. Om dat te bereiken, zijn verschillende initiatieven opgezet. Allereerst zal het nultarief en de accijnsvrijstelling op vliegereizen afgeschaft moeten worden. Dit vereist een unaniem akkoord van de lidstaten. Daarnaast moet naar mijn mening ook gekeken worden naar het fiscaal stimuleren van treinreizen. Er zijn op dit moment al mogelijkheden daartoe die onbenut zijn gebleven. Vanuit Nederland is hier al (gedeeltelijk) steun voor, vrijwel alle partijen zijn

voorstander van het beperken van het competitieve voordeel van de luchtvaart ten opzichte van treinmaatschappijen. En belangrijker, er wordt benadrukt dat de oplossing bij een Europese samenwerking moet liggen, dat is het meest effectief.

Er zijn ook initiatieven opgezet om treinreizen te stimuleren, zoals het 'Actieplan Trein en Luchtvaart' dat eind 2020 is gepubliceerd. Daarin wordt geprobeerd om korte afstandsvluchten te substitueren met treinreizen die aansluiten op vliegvelden. Dit is een samenwerking geweest van trein- en luchtvaartmaatschappijen.

Naar mijn mening moet en kan dit veel breder doorgetrokken worden. Het voornaamste voorbeeld is het TEN-T project dat in 2013 is gestart. Dit project heeft als doel om de spoorwegen in Europa te harmoniseren door aansluitingen te verbeteren, treinen efficiënter te laten rijden en het bestelproces te vergemakkelijken. Dit zou naar mijn mening het leidend initiatief (of inmiddels plan) moeten zijn vanwege de essentiële vereiste van samenwerking tussen alle lidstaten. Andere plannen en initiatieven zouden enkel als aanvulling moeten dienen op het TEN-T project zodat de kans op conflicterend beleid en alle gevolgen van dien geminimaliseerd wordt. Het fiscaal afschaffen van het competitieve voordeel van de luchtvaart is een dergelijk plan dat als aanvulling dient op het TEN-T project.

Indien diezelfde essentiële samenwerking tussen de lidstaten verder doorgetrokken kan worden tot in bijvoorbeeld het fiscale beleid, kan effectief een substitutie gestimuleerd worden van vliegvluchten naar treinreizen in Europa, en kan de maatschappelijke wens vervuld worden.

## Literatuuroverzicht

### Artikelen

#### **Briginshaw 1 april 2020**

D. Briginshaw, 'Rail sector urged to up efforts to reduce emissions', *Railjournal* 1 april 2020.

#### **De Clercq & Psaledakis, Reuters 20 juni 2019**

G. De Clercq & D. Psaledakis, 'EU nations aim high with plan to tax air travel', *Reuters* 20 juni 2019.

#### **De Rooy, NOS 19 juni 2019**

M. de Rooy, 'Kabinet: ook accijns op kerosine heffen', *NOS* 19 juni 2019.

#### **Duursma, NRC Handelsblad 7 november 2018**

M. Duursma, 'D66: Nederland moet debat openen over kerosine-taks', *NRC Handelsblad* 7 november 2018.

#### **Morgan, Euractiv 2020**

S. Morgan, 'Pressure builds on EU to dump aviation's licence to pollute' *Euractiv* 10 maart 2020.

#### **Surgenor, GreenAirOnline 2020**

Christopher Surgenor, 'European aviation urges governments to support the sector's green recovery through public funding', *GreenAirOnline* 30 juni 2020.

### Boeken, rapporten en vaktijdschriften

#### **Actieagenda Trein en Luchtvaart 2020**

*Actieagenda Trein en Luchtvaart*, Bijlage 1 bij brief van de Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat van 20 november 2020. *Kamerstukken II 2020/2021*, 29984, nr. 916.

#### **CE Delft & Europese Commissie**

CE Delft & Europese Commissie, *Taxes in the field of aviation and their impact*, 6 juni 2019, Luxemburg.

#### **Cursus Belastingrecht**

Poelman, *Cursus Belastingrecht* (Cursus Belastingrecht: Formeel Belastingrecht), Deventer: Wolters Kluwer.

#### **Boomsluiters & Hofman WFR 2021/2**

E. Boomsluiters & C. Hofman, 'Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid', *WFR 2021/2*.

#### **Electrification of the Transport System 2017**

Europese Commissie, *Electrification of the Transport System*, 30 juni 2017.

### **EU Emissions Trading System (EU ETS) 2020**

*EU Emissions Trading System (EU ETS)*, icapcarbonnation.com, 28 november 2020.

### **Excise Duty Tables, Part II Energy Products and Electricity 2020**

Europese Commissie, *Excise Duty Tables, Part II Energy Products and Electricity*, situatie per 1 juli 2020.

### **Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 2019**

Europese Commissie, *Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003*, 11 september 2019, Brussel.

### **Evaluatierapport Belastinguitgaven op het terrein van de accijnzen 2008**

*Evaluatierapport Belastinguitgaven op het terrein van de accijnzen*, bijlage bij *Kamerstukken II 2007/2008*, 31200-IXB, nr. 18.

### **Faber e.a. april 2019**

J. Faber e.a., *Economische- en Duurzaamheidseffecten Vliegbelasting: doorrekening nieuwe varianten*, Delft: CE Delft, april 2019.

### **Happé 2000**

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (Fiscale monografieën, nr. 77), Deventer: Kluwer 2000.

### **Kluge & Paul 2017**

U. Kluge & A. Paul, *D3.1 - CURRENT DEMAND PROFILE, Dataset2050* 2017.

### **Loman 2016**

G. Loman, *En svensk flygskatt* (= Een Zweedse vliegbelasting), Stockholm: SOU 2016:83 2016.

### **Luchtvaartnota 2020-2050 2020**

*Luchtvaartnota 2020-2050*, bijlage bij *Kamerstukken II 2020/2021*, 31936, nr. 820.

### **Nationaal Klimaatakkoord 28 juni 2019**

*Nationaal Klimaatakkoord*, 28 juni 2019, Den Haag.

### **Van Ommeren 2012**

F.J. van Ommeren, 'Beginselgeleide wetgeving', in: S.E. Zijlstra e.a. (red.), *Wetgeven. Handboek voor de centrale en decentrale overheid (Handboeken staats- en bestuursrecht)*, Deventer: Kluwer 2012.

### **Recommandatie van de International Air Transport Association**

*Recommandatie van de International Air Transport Association, Value Added Tax*, op: iata.org

**Resolutie Doc 8632 van de International Civil Aviation Organisation 2000**

Resolutie Doc 8632 van de International Civil Aviation Organisation (2000), ICAO'S POLICIES ON TAXATION IN THE FIELD OF INTERNATIONAL AIR TRANSPORT, Third edition, op: [icao.int](http://icao.int)

**Schroten e.a. november 2019**

A. Schroten e.a., *De prijs van een vliegticket*, Delft: CE Delft, november 2019.

**Special Report 18/2020: The EU's Emissions Trading System: free allocation of allowances needed better targeting 2020**

European Court of Auditors, *Special Report 18/2020: The EU's Emissions Trading System: free allocation of allowances needed better targeting*, 15 september 2020.

**Stevens, in: Weekblad Fiscaal Recht 2007**

L.G.M. Stevens, 'Fiscale Beleidsnotities 2008', in *Weekblad Fiscaal Recht*, 2007.

**The European Green Deal 2019**

Europese Commissie, *The European Green Deal*, 11 december 2019, Brussel.

**Vakstudie Accijnzen en Milieubelastingen**

J. de Blicq e.a. (red.), *Accijnzen en Milieubelastingen* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 12), Deventer: Wolters Kluwer.

Internetbronnen

**Algemene Rekenkamer 2014**

Algemene Rekenkamer, *Hoeveel geld is er gemoeid met de huidige belastinguitgaven?*, november 2014, op <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/vragen-en-antwoorden/hoeveel-geld-is-er-gemoeid-met-de-huidige-belastinguitgaven>

**CBS Statline 2020**

CBS Statline, *Luchtvaart; maandcijfers Nederlandse luchthavens van nationaal belang*, 27 maart 2020, geraadpleegd op 27 maart 2020, op <https://opendata.cbs.nl/statline/#/CBS/nl/dataset/37478hvv/table?dl=357FB>

**Europees Burgerinitiatief 2020**

Europees Burgerinitiatief, *Stop de vrijstelling van brandstofbelasting voor de luchtvaart in Europa*, geraadpleegd op 11 juli 2020, op <https://eci.ec.europa.eu/008/public/#/initiative>

**Europese Commissie 2020**

Europese Commissie, *The journey begins – 2021 is the European Year of Rail!*, geraadpleegd op 30 december 2020 op [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_20\\_2528](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_2528)

**Europese Commissie 2021**

Europese Commissie, *Reducing emissions from aviation*, op [https://ec.europa.eu/clima/policies/transport/aviation\\_en](https://ec.europa.eu/clima/policies/transport/aviation_en)

**Europese Commissie 2021**

Europese Commissie, *Trans-European Transport Network (TEN-T)*, op [https://ec.europa.eu/transport/themes/infrastructure/ten-t\\_en](https://ec.europa.eu/transport/themes/infrastructure/ten-t_en)

**Peilingwijzer Tom Louwerse**

Peilingwijzer Tom Louwerse, geraadpleegd op 28 januari 2021, op <https://peilingwijzer.tomlouwerse.nl/p/laatste-cijfers.html>

**Transport and Environment 2020**

Transport and Environment, geraadpleegd op 26 december 2020, op [transportenvironment.org](http://transportenvironment.org)

**YourEurope 2021**

YourEurope, *Btw: regels en tarieven*, geraadpleegd op 12 januari 2021, op [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_nl.htm#shortcut-11](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_nl.htm#shortcut-11)

### Jurisprudentie

#### **HvJ EG 6 november 1997, C-116/96 (*Binder*)**

HvJ EG 6 november 1997, C-116/96, ECLI:EU:C:1997:520 (*Binder*).

#### **HvJ EU 16 september 2004, C-382/02 (*Cimber Air*)**

HvJ EU 16 september 2004, C-382/02, ECLI:EU:C:2004:534 (*Cimber Air*).

#### **HR 21 maart 1990**

HR 21 maart 1990, nr. 26 283, ECLI:NL:HR:1990:ZC4254, *BNB* 1990/179, m.nt. A.L.C. Simons.

#### **HR 1 december 1993**

HR 1 december 1993, nr. 243, ECLI:NL:HR:1993:ZC5524, *BNB* 1994/64, m.nt. W.A. Sinnighe Damsté.

#### **HR 4 september 2009**

HR 4 september 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI3451, *NJ* 2009/564, m.nt. M.R. Mok.

### Verordeningen en Richtlijnen van de EU/EG

#### **Verordening TEN-T**

Verordening (EU) 1315/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 11 december 2013 betreffende richtsnoeren van de Unie voor de ontwikkeling van het trans-Europees vervoersnetwerk en tot intrekking van Besluit nr. 661/2010/EU (*PbEU* 2013, L 348/1).

#### **Energiebelastingrichtlijn**

Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (*PbEU* 2003, L 283/51).

#### **Btw-richtlijn**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*PbEU* 2006, L 347/1).

#### **Accijnsheffing richtlijn**

Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van Richtlijn 92/12/EG (*PbEU* 2009, L 9/12).

## Wetten

Grondwet.

Wet op de omzetbelasting 1968.

Wet op de accijns.

Wet belastingen op milieugrondslag.

## Ambtsberichten en andere beleidsdocumenten van de Staatssecretaris

### **Besluit van 13 november 2018, nr. VB 93/575, Stcrt. 2018, 65609**

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 13 november 2018, nr. VB 93/575, *Stcrt.* 2018, 65609.

### **Staatssecretaris van Financiën, Kamerbrief, 18 mei 2020**

Staatssecretaris van Financiën, 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', *Kamerbrief*, 18 mei 2020.

### **Staatssecretaris van Financiën, Kamerbrief, 27 mei 2020**

Staatssecretaris van Financiën, 'Toezeggingen gedaan tijdens de plenaire behandeling van het wetsvoorstel Wet vliegbelasting', *Kamerbrief*, 27 mei 2020.

### **Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, Kamerbrief, 20 november 2020**

Staatssecretaris van Infrastructuur en Waterstaat, 'Duurzaam internationaal reizen per spoor en vliegtuig', *Kamerbrief*, 20 november 2020.

## Parlementaire stukken

### **Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3.**

*Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3.

### **Kamerstukken II 2009/10, 32 132, nr. 3.**

*Kamerstukken II* 2009/10, 32 132, nr. 3.

### **Kamerstukken II 2018/2019, 35205, nr. 3.**

*Kamerstukken II* 2018/2019, 35205, nr. 3.

### **Kamerstukken II 2019/2020, 35205, nr. 31.**

Bijlage 1 bij brief van de Staatssecretaris van Financiën van 27 mei 2020. *Kamerstukken II* 2019/2020, 35205, nr. 31.

### **Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. 72.**

Syntheserapport, *Kamerstukken II* 2019/2020, 32140, nr. 72.



**Kamerstukken II 2019/2020, 32140, nr. D**

Fichebundel beleidsopties Bouwstenen voor een beter belastingstelsel. *Kamerstukken II 2019/2020 32140, nr. D.*

**Kamerstukken II 2020/2021, 29984, nr. 916.**

*Kamerstukken II 2020/2021, 29984, nr. 916.*

**Kamerstukken II 2020/2021, 31936, nr. 820**

*Kamerstukken II 2020/2021, 31936, nr. 820.*

Overige Ambtsberichten

**Rijksoverheid 2020**

Rijksoverheid, *Wijziging wetsvoorstel vliegbelasting naar Raad van State*, 13 november 2020.

**Poolse delegatie**

Voorstel ST 6116 2020 INIT – NOTE van de Poolse delegatie aan de Raad (18 februari 2020), *Implementation of full auctioning for the aviation sector under EU ETS.*

Verkiezingsprogramma's Nederlandse partijen 2021

Geraadpleegd op 28 januari 2021, op

VVD: <https://www.vvd.nl/verkiezingsprogramma/>

PVV: <https://pvv.nl/verkiezingsprogramma.html>

CDA: <https://www.cda.nl/verkiezingsprogramma>

D66: <https://d66.nl/verkiezingsprogramma/>

GL: <https://groenlinks.nl/verkiezingsprogramma>

SP: <https://www.sp.nl/programma2021>

PvdA: <https://www.pvda.nl/verkiezingsprogramma-2021/#downloads>

CU: <https://www.christenunie.nl/verkiezingsprogramma>

FvD: <https://www.fvd.nl/alv>

# Bijlage A



Bijlage 1: De prijs van een emissierecht van 2009 tot 2020. (Bron: Markets Insider)