



Harmonisatie van indirecte belastingen in de EG (II)

PROF. DR. S. CNOSSEN

Inleiding

Zoals in een vorig artikel is uiteengezet, is er in de EG belangrijke vooruitgang geboekt met de harmonisatie van de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) 1). Naast de BTW heffen alle lidstaten echter nog accijnzen welke in het intracommunautaire verkeer eveneens volgens het bestemmingslandbeginsel worden behandeld: bij uitvoer wordt de accijns teruggegeven en bij invoer wordt een compenserende heffing opgelegd, gelijk aan de accijns die op binnenlandse producten rust. Opheffing van douanegrenzen alleen voor de BTW is natuurlijk weinig zinvol indien de grenzen in stand moeten blijven voor de accijnzen. Verlegging van grenscorrecties voor de accijnzen naar de boekhouding van belastingplichtige ondernemers in andere lidstaten, zoals voor de BTW is voorgesteld, zou wellicht mogelijk zijn voor minerale oliën, maar veel moeilijker met betrekking tot tabaksfabrikaten en alcoholische dranken. In tegenstelling tot de BTW kan geen kruiscontrole van belastingbetalingen plaatsvinden (de accijns wordt immers alleen van de fabrikant geheven) en zijn de tarieven ook veel te hoog om uitsluitend op boekenonderzoek te kunnen vertrouwen ter verzekering van de naleving van de belastingplicht. In dit artikel zal echter blijken dat er nog andere methoden zijn om intracommunautaire douanegrenzen op te heffen zonder grenscorrecties af te schaffen. Maar eerst volgt een resumé van hetgeen tot nu toe op het gebied van de accijns-harmonisatie is ondernomen.

Stagnatie van accijnsharmonisatie

Ofschoon de accijnzen in artikel 99 van het Verdrag van Rome in één adem met de omzetbelasting worden genoemd als belangrijkste kandidaten voor harmonisatie, is van enige vooruitgang op dit terrein nauwelijks iets te bespeuren. In 1960 werd reeds een werkgroep ingesteld en in 1962 betoogde de Neumark-Commissie met klem dat de accijnzen tegelijkertijd met de omzetbelasting dienden te worden geharmoniseerd, maar het duurde tot 1972 voor de EG-commissie met een ontwerp kaderrichtlijn kwam waarin de hoofdlijnen van een mogelijk harmonisatiebeleid werden

aangegeven 2). De commissie stelde voor:

- a) de maatstaven van heffing van de „grote” accijnzen op tabaksfabrikaten, alcoholische dranken en minerale oliën te unificeren waarna overeenstemming over een gemeenschappelijk tarievenstelsel zou moeten volgen;
- b) accijnzen op b.v. lucifers, speelkaarten en grammofoonplaten die in sommige lidstaten worden geheven, in verhoogde BTW-tarieven te incorporeren;
- c) selectieve heffingen op b.v. vermakelijkheden en kansspelen in stand te laten, omdat zij geen aanleiding geven tot grenscorrecties en de handel tussen de lidstaten niet beïnvloeden;
- d) accijnzen op b.v. suiker en koffie af te schaffen, omdat zij of een grondstof vormen voor andere producten of niet zouden passen in het kader van de handelspolitiek met betrekking tot ontwikkelingslanden.

In 1980 pleitte de Commissie nogmaals voor een zo verregaand mogelijke unificatie van heffingsmaatstaven en tarieven van de grote accijnzen welke zij voornamelijk behouden wil zien vanwege hun belang voor de verschillende nationale schatkisten. Het gebrek aan vooruitgang op het gebied van de accijnsharmonisatie schrijft de Commissie onder meer toe aan de symbiotische relatie tussen producenten en nationale overheden waaruit accijnsstructuren zijn voortgekomen die buitenlandse producten discrimineren. Echte of voorgewende zorgen over eigen sociale of gezondheidsproblemen resulteren doorgaans in een voorkeursbehandeling van het nationale product 3).

Opheffing van douanegrenzen, maar hoe?

Evenals met betrekking tot de harmonisatie van de BTW is opgemerkt, geldt ook voor de accijnzen dat unificatie van heffingsmaatstaven en tarieven de lidstaten een aanzienlijk deel van hun soevereiniteit op het stuk van de belastingen zou kosten. In 1979 varieerde de druk van de accijnzen van 6,1% van de totale belastingopbrengst (2,7% van het bruto nationaal produkt) in België, tot 23,8% (8,1%) in Ierland, met daartussen in opklimmende volgorde Frankrijk, Nederland, Luxemburg, de

Bondsrepubliek, Italië, het Verenigd Koninkrijk en Denemarken 4). Unificatie impliceert derhalve dat sommige landen hun accijnzen aanzienlijk zullen moeten verlagen, terwijl andere de tarieven fors moeten verhogen. Bovendien zullen de accijnzen zodoende in mindere mate kunnen worden aangewend ter bevordering van eigen doeleinden op het gebied van de gezondheidszorg, de energiepolitiek en het vervoersbeleid. Wederom zou het kind met het badwater worden weggegooid.

Ten einde de douanegrenzen te kunnen opheffen maar de soevereiniteit op het gebied van de tariefstelling zoveel mogelijk onverlet te laten, wijs ik er op dat de regulerende of prijsfunctie van de accijnzen gewoonlijk één of andere specifieke of kwantitatieve maatstaf van heffing, zoals het gewicht of de sterkte, impliceert met een daaraan verbonden fysieke controle van de belastingplicht 5). De heffingsmethode van de accijnzen vertoont derhalve veel overeenkomst met die der invoerrechten; in plaats van de nationale grens wordt de fabriekspoort bewaakt. Dit houdt in dat douanegrenzen in beginsel zouden kunnen worden afgeschaft door grenscorrecties naar de fabriekspoort van accijnsplichtige ondernemers (of kleinhandelsverkooppunten) te verleggen. Om de richtige naleving van de accijnzen te verzekeren, zou dan een EG-systeem van vervoer van accijns-goederen onder geleidebiljet moeten worden ingevoerd, zo mogelijk onder vooruitbetaling van de accijns die in het land van bestemming vigeert. De accijnzen zouden wederom op basis van het bestemmingslandbeginsel moeten worden gecleard. De uitwerking van deze opzet verschilt echter enigszins van accijns tot accijns, zoals hierna zal blijken.

1) Zie *ESB*, nr. 3380, 10 november 1982, blz. 1213-1216.

2) Voor de Neumark-Commissie verwijs ik naar International Bureau of Fiscal Documentation, *The EEC reports on tax harmonization: the report of the fiscal and financial committee and the reports of the sub-groups A, B and C*, Amsterdam, 1963. Voor de kaderrichtlijn, zie *Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen*, 1972, C 43, blz. 23.

3) Zie Commissie van de Europese Gemeenschappen, Rapport over de vooruitzichten betreffende de convergentie van de belastingstelsels in de Gemeenschap, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 1/80, par. 39, 77, 85.

4) De berekeningen zijn gemaakt op basis van het cijfermateriaal in Organisation of Economic Co-operation and Development, *Revenue statistics of OECD member countries 1965-1980*, Parijs, 1981.

5) Voor een uitvoeriger analyse, zie S. Cnossen, *Excise systems: a global study of the selective taxation of goods and services*, Baltimore, 1977, blz. 7-11, 118-119. Voor een evaluatie van de regulerende functie van de alcoholaccijns, eveneens. Fiscale bouwstenen voor een alcoholpolitiek, *ESB*, nr. 3210, 27 juni 1979, blz. 632-636. Voor de schadelijke gevolgen van het roken verwijs ik naar C. S. Shoup, Current trends in excise taxation, in S. Cnossen (red.), *Comparative tax studies: essays in honor of Richard Goode*, Amsterdam, 1982, blz. 258-260.

Tabel 1. Accijnsstructuren in de EG, 1979 (waardebedragen in ERE-centen)

	Ierland	Denemarken	Verenigd Koninkrijk	Italië	Bondsrepubliek	Frankrijk	Luxemburg	België	Nederland
A. Sigaretten									
1. Kleinhandelsprijs(20)	80	236	98	53	114	44	61	83	77
2. Accijns en BTW	50	208	68	39	80	32	37	59	53
3. 2 als % van 1	63	88	70	73	70	73	62	71	69
4. Specifiek tarief als % van 2	54	55	51	2	49	5	7	5	5
B. Alcoholische dranken									
1. Gedistilleerd accijns									
— liter (jenever)	622	1233	593	77	270	295	147	263	265
— % EG-gemiddelde	147	289	136	18	63	89	34	62	62
2. Wijnaccijns									
— liter gewone wijn a)	93	103	116	—	—	2	7	22	22
— liter mousserende wijn b)	183	191	151	—	79	2	44	96	97
— % EG-gemiddelde	218	240	265	—	—	4	34	69	69
3. Bieraccijns									
— liter c)	54	53	28	7	5	1	6	9	9
— % EG-gemiddelde	289	272	144	34	29	7	33	46	46
C. Motorrijtuigen									
1. Brandstoffen:									
accijns en BTW als % van de pomprijs									
— benzine	51	58	42	64	50	58	45	52	52
— diesel	40	29	46	19	48	49	24	33	35
— LPG	40	31	35	58	50	36	14	34	15
2. Aankoop									
— Bijzondere verbruiksbelasting d)	10	150-180	10	—	—	—	—	—	16-17,5
— BTW	35	20,25	15	18/35	13	33 1/3	10	25	18
— de vorige twee gesommeerd als % van de kleinhandelsprijs	47,3	150-234	24,6	18/35	13	33 1/3	10	25	40-50
3. Gebruikersbelasting (MRB): maatstaf van heffing									
— liter c)	pk	gew	sp	pk	cc	pk	cc	pk	gew
4. 1 + 2 + 3 als % van EG-gemiddelde	86	234	66	85	62	91	..	75	99

Bronnen: Sigaretten en alcoholische dranken: Commissie van de Europese Gemeenschappen. Rapport inzake de vooruitzichten betreffende de convergentie van de belastingstelsels in de Gemeenschap, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 7/80, tabellen 6, 8, 10 en 11; motorrijtuigen: Commission of the European Communities. *Interim report: Special group on the influence of taxation on car fuel consumption*, Brussel, 25 augustus 1980, tabellen 4, 8, 12, 14, 17, 20 en blz. 32.

- a) Van verse druiven en een sterkte van 12'.
 b) Van verse druiven en een sterkte van 6'.
 c) 12'5 Balling.
 d) Maatstaf van heffing verschilt van lidstaat tot lidstaat.
 e) Type E in tabel 5 van Commissie, op.cit.

Tabaksaccijns

De harmonisatie van de verschillende tabaksaccijnzen is verder voortgeschreden dan die van enig andere accijnzen 6). Zo is overeenstemming bereikt over een gemeenschappelijke definitie van de maatstaf van heffing (een belangrijke voorwaarde voor accijnsharmonisatie), alsook over een gefaseerde reductie van het specifiek-tariefdeel hetgeen goedkopere tabaksproducten, die hoofdzakelijk in de zuidelijke EG-lidstaten worden geconsumeerd, minder zal discrimineren.

Zoals tabel 1 laat zien, zijn er aanzienlijke verschillen in kleinhandelsprijzen van representatieve merken sigaretten, maar deze moeten hoofdzakelijk aan kwaliteitsverschillen worden toegeschreven. De kostprijzen van soortgelijke kwaliteiten ontlopen elkaar namelijk weinig. Tevens blijkt dat de effectieve belastingtarieven (gedefinieerd als de som van accijnzen en BTW, uitgedrukt in een percentage van de kleinhandelsprijs) binnen een vrij nauwe band van 62-73% liggen 7).

Nu de effectieve tarieven elkaar dicht zijn genaderd, zouden de douanegrenzen kunnen worden afgeschaft door de tabaksaccijnzen op basis van het oorsprongbegin-sel te heffen. Daar de intracommunautaire export van tabaksproducten gering is, mag worden aangenomen dat de accijnsofbrenghing in individuele lidstaten nauwelijks enige wijziging zal ondergaan. Een alternatief, waaraan ik de voorkeur geef, zou zijn om van tabaksfabrikanten, wier aantal gering is vanwege de hoge kapitaalintensiteit

van het productieproces, te verlangen dat zij afzonderlijk aangifte en betaling doen van de uitvoer naar andere lidstaten. Controle op de betalingen zou worden gefaciliteerd door de overeenstemming die reeds is bereikt over de banderolles die onder het cellofaanomhulsel van sigarettenpakjes moeten worden bevestigd. Op basis van reeds bestaande procedures zouden invoerende lidstaten de afgifte van hun banderolles rechtstreeks met de betrokken fabrikanten kunnen regelen. Volgens het Ver-

Deze rubriek wordt verzorgd door het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam

drag van Rome zou ook een regeling moeten worden getroffen voor de tabaksmonopolies in Frankrijk en Italië. Dit is echter minder urgent dan vaak wordt gedacht, omdat de verschillen met streng geregeleerde particuliere tabaksverwerkers in andere lidstaten veel geringer zijn dan op het eerste gezicht het geval lijkt te zijn.

Accijnzen op alcoholische dranken

De vooruitzichten voor de harmonisatie van de accijnzen op gedistilleerd, wijn en bier zijn minder rooskleurig. Er bestaan aanzienlijke verschillen in de soort en hoeveelheid alcohol die in de afzonderlijke lidstaten worden geconsumeerd en de accijnsofbrenghing die daarmee zijn gemoeid. De

belangen van de nationale alcoholindustrieën en die van de overheden zijn nauw verstrengeld. Er zijn weinig terreinen waarop buitenlandse producten zo openlijk worden gediscrimineerd. Tot voor kort hieven Frankrijk en Italië aanzienlijk hogere accijnzen op gedistilleerd gemaakt van granen, zoals gin, whisky en vodka, dan op wijndistillaten, zoals cognac, armagnac en calvados. Omdat de graanproducten alle geïmporteerd werden, begunstigde de accijnzen in feite de binnenlandse industrie. Verder had Denemarken een apart tarief voor aquavit dat slechts werd belast naar tweederde van het tarief dat op geïmporteerde cognac, gin, rum en whisky van toepassing was. Klachten bij het Europese Hof van Justitie leidden echter tot de uitspraak dat al deze producten met elkaar concurreren. Daarom kan het tarief op geïmporteerde producten niet hoger zijn dan het tarief op vergelijkbare binnenlandse producten, een beginsel dat in artikel 95 van het Verdrag van Rome is neergelegd 8).

Hoewel de meest opvallende vormen van discriminatie zo zijn opgeheven, blijven er nog aanzienlijke verschillen in de hoogte en structuur van de accijnzen bestaan. Italië heft b.v. helemaal geen wijnaccijnzen en in de Bondsrepubliek worden alleen mousserende wijnen getroffen. In de meeste lidstaten is de sterkte van de wijn bovendien niet het enige criterium, maar zijn er ook tariefverschillen tussen wijn van verse druiven en van fruit, gewone en versterkte wijn, en mousserende en niet-mousserende wijn. Doorgaans is het effect van deze tarievenstelsels dat de eigen vinitcultuur wordt beschermd.

Hetzelfde geldt met betrekking tot de bieraccijnzen die in 6 lidstaten op het wort (een halffabrikaat) in plaats van het eindproduct wordt gelegd; ook passen sommige lidstaten verlaagde tarieven toe op bier van kleine fabrikanten. Dit soort tarieven impliceert natuurlijk dat de compenserende heffing bij invoer moet worden geschat; daarbij kan wederom worden gediscrimineerd.

Terecht probeert de EG-commissie eerst overeenstemming te bereiken over de verschillende maatstaven van heffing. Zij gaat er van uit dat de verschillende accijnzen op alcoholische dranken nationaal alleen mogen variëren in verhouding tot de sterkte van de drank. Gemeten naar volume zou de wijnaccijnzen b.v. niet hoger mogen zijn dan driemaal de bieraccijnzen. Het moet mogelijk zijn op deze basis overeenstemming

6) Dit kan onder meer worden toegeschreven aan het feit dat de meeste ruwe tabak wordt geïmporteerd, tabak een belangrijke plaats inneemt in de Gemeenschappelijke landbouwpolitiek, het product vrij homogeen is, de productie sterk geconcentreerd, kostprijverschillen gering, en aan de vrij grote consensus over de schadelijke gevolgen van het roken.

7) Denemarken is een belangrijke uitzondering.
 8) Zie EC. Excise duties on certain alcoholic beverages — significance and implications of judgments by the court of justice, *Intertax*, 1980, 273-275.

Tabel 2. Plaagheffingen in de EG, 1979 (in procenten van de totale belastingopbrengst)

	Ierland	Denemarken	Verenigd Koninkrijk	Italië	Bondsrepubliek	Frankrijk	Luxemburg	België	Nederland
Suiker	—	0,47 a)	—	0,06 b)	0,07 c)	0,12 c)	..	0,01	0,06 c)
Frisdranken	0,13	0,13	—	—	0,02	.. d)	—	0,12	0,08
Koffie	—	0,16	—	0,12	0,28	—	—	—	—
Thee	—	0,01	—	—	0,01	—	—	—	—
Radio's, TV's	—	0,11	—	—	—	—	—	BTW	—
Audio-visuele apparatuur	—	0,19 d)	—	BTW	—	BTW	—	BTW	—
Juwelen	—	—	—	BTW	—	BTW	—	BTW	—
Parfumerie, cosmetica	—	0,14	—	BTW	—	BTW	—	BTW	—
Bont	—	—	—	BTW	—	BTW	—	BTW	—
Zout	—	—	—	—	0,01	—	—	—	—
Lucifers	0,03	0,01	—	0,04	—	—	—
Speelkaarten	—	..	—	—	—	—	—
Gloeilampen	—	0,05	—	—	0,03	—	—	—	—
Andere producten	0,15	0,08	0,01	0,52	6,1 e)	—	—
Totaal	0,31	1,35	0,01	0,74	0,42	0,12	6,1	0,13	0,14

Bron: Organisation for Economic Co-operation and Development, *Revenue statistics of OECD member countries 1965-80*, Parijs, 1981. Met het streepje (—) wordt bedoeld dat geen accijns wordt geheven; de twee puntjes (..) betekenen dat de ontvangsten niet kunnen worden gededageerd of dat zij minder dan de helft van de laatste decimaal bedragen; BTW betekent dat de betreffende goederen aan een verhoogd BTW-tarief zijn onderworpen.

- a) Met inbegrip van accijnzen op suiker- en chocoladewerken en consumptie-ijs.
 b) Suiker- en chocoladewerken zijn tevens aan een verhoogd BTW-tarief van 18% onderworpen.
 c) Inclusief de EG-suikerbijdrage.
 d) Met inbegrip van een accijns op huishoudelijke apparaten.
 e) Niet gededageerde ontvangsten van de „grote” accijnzen.

te bereiken over de structuur van de verschillende tarievenstelsels, zo niet aan de conferentietafel dan wel door de achterdeur van de rechtspraak. Wel zal het moeilijk zijn landen die geen wijnaccijnzen heffen op deze lijn te krijgen. Maar ook als dit obstakel is genomen, zullen er nog enorme verschillen in effectieve tarieven overblijven.

De uiteenlopende gezichtspunten ten aanzien van de rol van accijnzen op alcoholische dranken zouden het beste kunnen worden geharmoniseerd door lidstaten met een hoger dan gemiddelde voorkeur voor deze belastingen er toe te bewegen de inning en controle daarvan ten dele op kleinhandelsniveau te doen plaatsvinden. Vooral in hoge-accijnslanden is de verkoop van

alcoholische dranken reeds aan een stringent vergunningstelsel onderworpen waarbij veelal het aantal en het soort verkooppunten worden beperkt. De heffing en controle van de accijnzen zou daarbij kunnen aansluiten. Een deel van de accijnzen zou natuurlijk in de fabrikantenschakel kunnen worden geheven op basis van het bestemmingslandbeginsel in combinatie met een EG-clearingstelsel. Intracommunautair vervoer van alcoholische dranken zou onder een geünificeerd geleidebiljet moeten plaatsvinden. Door de opheffing van de douanegrenzen zou de handel in alcoholische dranken aan de grens enigszins kunnen worden verlegd, maar de ligging van de hoge-accijnslanden Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk ten opzichte van de andere lidstaten zou hiertoe een natuurlijke barrière vormen.

Belastingen op gemotoriseerd verkeer.

Ook op het terrein van de belastingen op gemotoriseerd verkeer komt de harmonisatie slechts pijnlijk langzaam op gang. Zo heeft de EG-commissie tevergeefs geprobeerd overeenstemming te bereiken over een ontwerprichtlijn voor een uniforme maatstaf van heffing voor de accijnzen op motorbrandstoffen. Tevens heeft zij voorstellen aan de Raad van Ministers doen toekomen om dubbele heffing van motorrijtuigenbelasting te voorkomen, de nationale stelsels van belastingen op vrachtwagens te harmoniseren, de belastingvrije invoer van brandstof te standaardiseren en om de tijdelijke invoer van bepaalde transportmiddelen vrij te stellen. Tot nu toe is echter alleen een ontwerprichtlijn voor de belastingvrije invoer van 50 liter brandstof goedgekeurd.

Zoals vaker voorkomt, is misschien ook hier het beste de vijand van het goede. De Europese Commissie wil namelijk niet blijven stilstaan bij de afschaffing van douanegrenzen, maar zij is van oordeel dat

brandstofaccijnzen en motorrijtuigenbelastingen zo moeten worden geharmoniseerd dat „het gecumuleerde bedrag van beide heffingen overeenstemt met het aandeel van de infrastructuurkosten dat ten laste van deze voertuigen (vrachtwagens en autobussen) moet komen” 9). Dit doeleinde wordt echter in niet één van de lidstaten nagestreefd. Is het daarom niet overambitieuze het wel als „Leitmotiv” voor de EG als geheel te nemen? Pogingen om een nauw verband tussen belastingen op gemotoriseerd verkeer en het vervoersbeleid te leggen zouden wel eens de doodsteek voor het dichterbijliggende doel van de opheffing van douanegrenzen kunnen betekenen.

Om die afschaffing wél te bereiken, zou voor de brandstofaccijnzen eveneens een systeem van intracommunautair vervoer onder geleidebiljet, met betaling op de raffinaderij of de plaats van bestemming, kunnen worden ontworpen. Bestaande controlemogelijkheden tot en met de pompstations bieden daartoe voldoende mogelijkheden. Grenscorrecties op basis van het bestemmingslandbeginsel zijn met name van belang voor de accijnzen op diesel en LPG, de vrijstellingen en de speciale verlaagde tarieven die sommige lidstaten toepassen. De verschillen in effectieve tarieven van de benzineaccijnzen zijn niet zo groot dat een grotere stroomlijning niet tot de mogelijkheden zou behoren. Omdat motorrijtuigen- en bijzondere verbruiksbelastingen nauw zijn of kunnen worden verbonden met de woonplaats van gebruikers van belaste vervoermiddelen, is de harmonisatie van deze belastingen niet direct nodig en misschien wel niet eens gewenst.

Plaagheffingen

Tabel 2 toont de overige accijnzen die door EG-lidstaten worden geheven vanwege de daaraan verbonden opbrengst (suiker, frisdranken, koffie), om een progressief element in de belastingheffing van goederen te introduceren (duurzame consumptiegoederen, cosmetica), of als overblijfselen uit het verleden (zout, lucifers, speelkaarten). Ook wordt aangegeven welke goederen met een verhoogd BTW-tarief worden getroffen; qua functie verschilt dit tarief immers niet van een weelde-accijns. Afgaande op de opbrengst wekt het verbazing dat de in de tabel genoemde heffingen niet reeds lang geleden zijn afgeschaft. De opbrengst van verreweg de meeste accijnzen stijgt niet uit boven 1/5% van de totale belastingopbrengst. Met een minieme wijziging van het BTW-tarief zou hetzelfde zijn te bereiken met aanzienlijk minder administratieve rompslomp. De EG-commissie heeft nog geen nadere richtlijnen over deze accijnzen uitgevaardigd.

S. Cnossen

9) Commissie van de Europese Gemeenschappen, op. cit., par. 14.