

# PELS RIJCKEN

Landsadvocaat

## Advies

voor  (Ministerie van Financiën)  
van  (kantoor landsadvocaat)  
datum 21 april 2023  
inzake Btw-nultarief op groente en fruit  
zaaknr 11020064

### 1 Inleiding en vraagstelling

- 1.1 Op verzoek van het kabinet heeft SEO Economisch Onderzoek (**SEO**) onderzoek gedaan naar de mogelijke introductie van een btw-nultarief op groente en fruit en in dat kader voor- en nadelen van mogelijke afbakeningsvarianten in kaart gebracht. Bij brief van 29 maart 2023 is het onderzoeksrapport "Een btw-nultarief op groente en fruit" van SEO door de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer aangeboden.<sup>1</sup> U hebt ons verzocht om te adviseren over de juridische houdbaarheid van de afbakeningsvarianten die door SEO in het rapport zijn geformuleerd. Tevens heeft u ons verzocht om aan te geven in hoeverre wij de conclusies van SEO delen.
- 1.2 Naar aanleiding van uw adviesaanvraag hebben wij gekeken naar de (beoordeling van de) juridische houdbaarheid van de afbakeningsvarianten die door SEO in het onderzoeksrapport zijn vastgesteld. Overige aspecten die door SEO in het onderzoeksrapport zijn betrokken, waaronder de uitvoerbaarheid, de handhaafbaarheid en de doeltreffendheid van het nultarief op groente en fruit, worden in ons advies buiten beschouwing gelaten. Dat geldt ook voor de alternatieve instrumenten die SEO noemt om burgers aan te zetten tot een gezonder voedingspatroon (p. vi van de Samenvatting). De juridische houdbaarheid van die alternatieve instrumenten vormt geen voorwerp van de adviesaanvraag en blijft dan ook onbesproken.
- 1.3 Omwille van de leesbaarheid beginnen wij in paragraaf 2 met een puntsgewijze weergave van onze belangrijkste conclusies. Vervolgens reflecteren wij in paragraaf 3 op het onderzoeksrapport van SEO, voor zover de bevindingen de juridische houdbaarheid betreffen. Wij verwijzen daarbij naar de vindplaatsen in het rapport (p. van het rapport).

<sup>1</sup> Brief van 29 maart 2023, kenmerk 2023-0000072398.

## 2 Samenvatting van onze bevindingen

- SEO gaat uit van een bruikbare definitie van het begrip juridische houdbaarheid.
- SEO gaat uit van het juiste juridische kader voor de beoordeling van de juridische houdbaarheid van een nultarief voor groente en fruit.
- Invoering van een nultarief is niet per definitie onmogelijk, maar SEO constateert terecht dat de grenzen van elke afbakeningsvariant ter discussie kunnen worden gesteld met een beroep op het fiscale neutraliteitsbeginsel en de eenheid-van-prestatieer.
- De door SEO uitgesproken verwachting dat bij invoering van een nultarief een aantal rechtszaken zal volgen, achten wij reëel.
- Of en in welke mate verschillende afbakeningsvarianten zullen leiden tot aanzienlijke aantallen rechtszaken, laat zich niet kwantificeren.
- De uitkomsten van juridische procedures over het fiscale neutraliteitsbeginsel en de eenheid-van-prestatieer zijn weinig voorspelbaar.

## 3 Reflecties op onderzoeksrapport SEO

- 3.1 In het coalitieakkoord "Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst" is aangekondigd dat het huidige kabinet van plan is te onderzoeken of groente en fruit onder het btw-nultarief kunnen worden geschaard.<sup>2</sup> Het kabinet heeft met het oog hierop onderzoek laten verrichten door SEO (als extern onderzoeksbureau).
- 3.2 SEO heeft zeven afbakeningsvarianten voor groente en fruit in kaart gebracht. Een deel van de afbakeningsvarianten neemt de Schijf van Vijf als uitgangspunt (varianten 1 t/m 4), een deel sluit aan bij de gecombineerde nomenclatuur (GN) (varianten 5 en 6), en één variant is gebaseerd op het maatschappelijk spraakgebruik (variant 7). Iedere afbakeningsvariant kent andere randvoorwaarden voor de kwalificatie van een product als groente of fruit. De afbakeningsvarianten zijn door SEO (onder meer) beoordeeld op juridische houdbaarheid.

### *Kader juridische houdbaarheid*

- 3.3 In hoofdstuk 7 van het rapport heeft SEO het kader geschetst voor de beoordeling van de juridische houdbaarheid van de vastgestelde afbakeningsvarianten. Onder juridische houdbaarheid verstaat SEO "*niet alleen dat de afbakeningsopties binnen de grenzen van het juridisch toegestane passen, maar ook dat de kans op succesvolle rechtszaken waarin partijen proberen de afbakeningsopties ter sprake te stellen (bijvoorbeeld door deze te willen uitbreiden) zo klein mogelijk*" wordt gemaakt (p. 53). Dat lijkt ons een bruikbare definitie.

<sup>2</sup> Coalitieakkoord 2021-2025, Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst, 15 december 2021.

- 3.4 SEO neemt terecht tot uitgangspunt dat tariefdifferentiatie in het kader van de btw juridisch niet mogelijk c.q. houdbaar is zonder het fiscale neutraliteitsbeginsel in acht te nemen. Aan deze analyse ligt een uitvoerige en gedegen analyse van zowel nationale als Europese jurisprudentie ten grondslag. Het fiscale neutraliteitsbeginsel is inherent aan het gemeenschappelijke btw-stelsel<sup>3</sup> en houdt, voor zover hier relevant, in:

*“Het fiscale neutraliteitsbeginsel is een toepassing in de context van de btw van het beginsel van gelijke behandeling, dat onderdeel is van het primaire Unierecht. In de context van de btw bedoelen wij met het neutraliteitsbeginsel in deze studie het beginsel dat voorschrijft dat voor de btw vergelijkbare prestaties (producten) niet ongelijk mogen worden behandeld, bijvoorbeeld bij toepassing van een afwijkend btw-tarief.” (p. 52)*

- 3.5 In de analyse neemt SEO terecht tot uitgangspunt dat maatgevend is of de gemiddelde consument de goederen sterk vergelijkbaar acht. Dat is in overeenstemming met de maatstaf die het Hof van Justitie van de Europese Unie (**HvJ EU**) hanteert bij de toetsing aan het fiscale neutraliteitsbeginsel:

*“Voor de beoordeling of goederen soortgelijk zijn, wat uiteindelijk door de rechter moet worden vastgesteld, volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) dat dit voornamelijk moet worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden.” (p. 56)*

- 3.6 Meer concreet betekent dit voor de afbakening van groente en fruit dat geen onderscheid kan worden gemaakt tussen gezonde en ongezonde varianten van groente en fruit als deze voor de gemiddelde consument soortgelijk zijn (p. 56-59). Als de gemiddelde consument twee producten (met verschillende voedingswaarden) als inwisselbaar beschouwt, is een onderscheid in btw-tarieven tussen beide producten juridisch gezien niet houdbaar (p. 56-57).

SEO geeft als voorbeeld de komkommer en de komkommersalade met zout en/of mayonaise (p. 56). Als deze door de gemiddelde consument als soortgelijke producten worden beschouwd, zullen beide producten op grond van het neutraliteitsbeginsel gelijk moeten worden belast.

- 3.7 Verder stelt SEO terecht dat de juridische houdbaarheid van de afbakeningsvarianten mede afhangt van de vraag of deze in overeenstemming zijn met de eenheid-van-

<sup>3</sup> HvJEU 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, punt 21 en 22. Uit de considerans van de btw-richtlijn volgt dat de Uniewetgever het van belang acht dat op soortgelijke goederen en diensten uit de lidstaten zoveel mogelijk dezelfde belastingdruk rust. Zie punt 7 van de considerans van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PB L 347, 11.12.2006, p. 1-118.

prestatieleer, een ander beginsel in het btw-recht. Dit beginsel kan volgens SEO in het geding zijn als een of meerdere elementen van een levering (in dit geval de levering van groente of fruit) voor btw-doeleinden de hoofdprestatie vormt, terwijl een of meer andere elementen (denk aan toevoegingen zoals zout, suiker, vetten, oliën of verpakkingsmateriaal) moeten worden beschouwd als een bijkomende prestatie. De bijkomende prestaties delen in dat geval het fiscale lot van de hoofdprestatie. Het is volgens SEO dan ook juridisch moeilijk houdbaar dat producten met bepaalde toevoegingen worden uitgesloten van de toepassing van het nultarief, voor zover deze toevoegingen voor de consument geen doel op zich zijn en tevens de aard van het product niet wijzigen (p. 60). Concreet stelt het SEO het volgende vast:

*“Een goed moet worden beschouwd als bijkomend bij een ‘hoofdprestatie’, wanneer het voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de ‘hoofdprestatie’ van de leverancier zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Dit betekent dat het juridisch niet haalbaar lijkt om producten (groente en fruit) met bepaalde toevoegingen (zoals suiker, zout, vetten en oliën) uit te sluiten van de toepassing van het nultarief. Voor de toepassing van de btw zijn de toevoegingen die als bijkomstig worden aangemerkt niet relevant geworden.”* (p. 58)

- 3.8 Het door SEO uitgevoerde onderzoek laat zien dat groente en fruit in de ogen van een (ruime) meerderheid van consumenten door een aantal bewerkingen en toevoegingen niet zodanig verandert dat niet langer sprake is van groente en fruit (p. 132, figuur J.10). Gelet op de uitkomsten van dit onderzoek delen wij de conclusie van SEO dat het in het licht van de eenheid-van-prestatieleer niet goed pleitbaar is om elke bewerking van of toevoeging aan een product of groep van producten van het nultarief uit te sluiten (p. 60).
- 3.9 Het beginsel van eenheid van prestatie kent tevens een tweede verschijningsvorm. Wanneer twee of meer elementen of handelingen die een belastingplichtige levert aan een gemiddelde consument zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen, dan moet het geheel van deze elementen of handelingen voor de toepassing van de btw als één prestatie worden beschouwd. SEO overweegt:

*“Het gaat hier om situaties waarin groente of fruit wordt voorzien van zodanig dominerende toevoegingen of bewerkingen dat in feite een ander product is ontstaan (opnieuw: in de beleving van de gemiddelde consument), dat niet meer soortgelijk is aan de (oorspronkelijke) groente of fruit. Daarmee ontstaat de mogelijkheid om dit product buiten de toepassing van het btw nultarief voor groente en fruit te laten. Willekeurige voorbeelden zijn zuurkool (een fermentatie van witte kool en daarmee vermoedelijk niet vergelijkbaar) en vruchten geconserveerd op zoete siroop (bijvoorbeeld Amarena kersen met suikersiroop).”* (p. 58)

- 3.10 Deze tweede verschijningsvorm, die zich voor kan doen bij bepaalde bewerkingen of toevoegingen (p. 60), levert kortom geen belemmeringen op om op het 'andere' product een ander btw-tarief toe te passen.

*Beoordeling van de juridische houdbaarheid van afbakeningsvarianten*

- 3.11 SEO neemt in het rapport terecht tot uitgangspunt dat bij de beoordeling van de juridische houdbaarheid van mogelijke afbakeningsvarianten rekening moet worden gehouden met zowel het neutraliteitsbeginsel als de eenheid-van-prestatieeler. Het 'samenspel' van deze twee beginselen kan leiden tot een steeds verdere uitbreiding van de toepasselijkheid van het nultarief.

SEO signaleert dat de meest veilige oplossing om discussies over de toepassing van het nultarief te voorkomen is om dit uit te breiden naar alle producten die in de ogen van de modale consument soortgelijk zijn aan groente en fruit (p. 61). Naarmate voor meer producten het verlaagde tarief geldt, zal ook de groep van producten die vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument als soortgelijk kan worden gezien groeien, hetgeen vervolgens (vaker) tot een geslaagd beroep op het neutraliteitsbeginsel kan leiden. Een ruimere afbakening van de groep van producten waarvoor het verlaagde tarief geldt, leidt dus niet per definitie tot minder juridische risico's, nog los van de omstandigheid dat een ruime(re) afbakening ertoe zal leiden dat het verlaagd tarief van toepassing wordt op (meer) producten die niet als gezonde voedselkeuze gelden.

- 3.12 Wij begrijpen de conclusies van SEO aan het slot van hoofdstuk 7 (p. 61) aldus dat de invoering van een nultarief voor (een nader te bepalen groep van producten uit de categorie) groente en fruit niet per definitie onmogelijk is, maar dat daaraan in elk scenario (meer of minder) juridische haken en ogen kleven. SEO concludeert inderdaad dat de juridische houdbaarheid van geen enkele afbakeningsvariant gegarandeerd kan worden.

*"Wij verwachten dat er geen enkele afbakening mogelijk is die niet tot juridische procedures gaat leiden die betrekking hebben op het neutraliteitsbeginsel of de eenheid-van-prestatieeler. Het aantal zaken kan, ook bij de afbakeningsvarianten die juridisch houdbaarder zijn, aanzienlijk blijken. In het algemeen geldt dat naarmate afbakeningen juridisch beter houdbaar zijn, de gezondheidsvoordelen van de afbakening afnemen. Illustratief is dat de meest houdbare afbakening vanuit juridisch perspectief is om alle voedingsproducten mee te nemen. Het moge duidelijk zijn dat de gewenste gezondheidseffecten daarmee verloren gaan. Omdat het neutraliteitsprincipe per definitie aansluit bij de beleving van de consument, leidt een afbakening die het neutraliteitsprincipe beter respecteert vaak wel tot een afbakening die in de praktijk voor consumenten beter begrijpelijk en uitlegbaar is." (p. 83)*

- 3.13 SEO spreekt hier de verwachting uit dat er bij elke afbakeningsvariant rechtszaken zullen volgen en dat het aantal rechtszaken aanzienlijk kan blijken, ook bij de afbakeningsvarianten die juridisch houdbaarder zijn. Met andere woorden, de grenzen van elke afbakeningsvariant zullen tot op zekere hoogte voor discussie vatbaar zijn (p. 58). Op deze – mogelijk als onbevredigend beschouwde – conclusies van SEO valt in juridisch opzicht onzes inziens in zijn algemeenheid weinig af te dingen. Daarbij wijzen wij op een aantal verschillende invalshoeken met betrekking tot de gesignaleerde risico's.
- 3.14 De verwachting dat er bij elke afbakeningsvariant rechtszaken zullen volgen, lijkt ons reëel. De praktijk wijst uit dat btw-tariefverschillen, net als de reikwijdte van bepaalde vrijstellingen, regelmatig voorwerp zijn van fiscale procedures. Niet zelden worden die procedures tot en met de Hoge Raad gevoerd en niet zelden leiden zij tot prejudiciële vragen aan het HvJ EU. De jurisprudentie van het HvJ EU is echter uiterst casuïstisch en geeft dus beperkt richting aan (vervolg)vraagstukken rond fiscale neutraliteit en de eenheid-van-prestatieleer. Dit maakt de uitkomst van procedures tot op zekere hoogte onvoorspelbaar. Dit geldt temeer voor procedures over het neutraliteitsbeginsel nu de in dat kader geldende maatstaf – of de gemiddelde consument goederen sterk vergelijkbaar acht – betrekkelijk subjectief is, daardoor weinig houvast geeft en bovendien in de loop ter tijd kan fluctueren.

SEO formuleert het als volgt:

*“Welke manier van afbakening je ook kiest, uiteindelijk gaat het erom welke producten er onder het nultarief vallen en of er producten zijn die niet op grond van de gekozen afbakeningsmethodiek onder het nultarief vallen maar die de consument wel als 'soortgelijk' ziet. Dat betekent dat toepassing van het neutraliteitsbeginsel afhangt van de beleving van de modale consument en die is niet in wetgeving te vangen. Dit geldt uiteraard ook voor voedsel. Ook kan de beleving van de consument in de loop der tijd veranderen, wat betekent dat afbakening die het neutraliteitsprincipe respecteert dan ook zal verschuiven.” (p. 58)*

- 3.15 In welke mate de invoering van een nultarief zal leiden tot juridische procedures, laat zich op voorhand niet goed kwantificeren. In zijn algemeenheid lijkt ons juist dat de juridische houdbaarheid per afbakeningsvariant kan verschillen. Wij kunnen de waardering die SEO in Tabel 9.1 (p. 70) aan de juridische houdbaarheid per variant geeft volgen.
- 3.16 Juist vanwege de onvoorspelbaarheid van de uitkomst van juridische procedures, is het onmogelijk te voorspellen in hoeverre in eventuele procedures met succes een beroep zal worden gedaan op het neutraliteitsbeginsel of de eenheid-van-prestatieleer. Niettemin ligt het in de lijn der verwachting dat eenmaal geboekte successen, hoe gering ook, zullen leiden tot (meer) vergelijkbare procedures.

- 3.17 Daarbij maakt de heffingssystematiek het voor btw-plichtige ondernemingen zeer aantrekkelijk om, achteraf, bezwaar te maken tegen de eigen btw-aangifte. Indien dit resulteert in een teruggaaf van omzetbelasting resulteert dat voor de onderneming in de regel in zuivere winst, omdat de prijsstelling richting consument gebaseerd zal zijn geweest op de prijs inclusief btw.<sup>4</sup>
- 3.18 Tegelijkertijd is het ook nu al zo dat btw-tariefverschillen en vrijstellingen leiden tot procedures bij de fiscale rechter waarin een beroep wordt gedaan op het neutraliteitsbeginsel. Het enkele risico op juridische procedures hoeft aan de invoering van een nultarief (of verlaagd tarief) als zodanig niet in de weg te staan. De inventarisatie door SEO van de belastingtarieven in andere lidstaten laat zien dat andere lidstaten (ook) differentiëren in tarieven voor bepaalde soorten voedingsmiddelen (hoofdstuk 4 en bijlage G). Zo hanteert Letland een gereduceerd tarief van 5% voor, kort gezegd maar in nationale wetgeving uitgewerkt, verse producten; bevroren, gezouten of gedroogde producten vallen niet onder het gereduceerde tarief. Ook in Italië en Polen worden op specifieke voedingsmiddelen andere btw-tarieven toegepast (p. 24 en 25). Deze verlaagde btw-tarieven hebben niet tot prejudiciële procedures bij het HvJ EU geleid (voor zover wij, mede op basis van de door SEO gemaakte inventarisatie van rechtspraak, hebben kunnen vaststellen; vgl. p. 23). Het is ons niet bekend in hoeverre hierover in andere lidstaten procedures lopen op nationaal niveau.
- 3.19 Het ligt niettemin in de rede de juridische risico's verbonden aan de invoering van een nultarief, naast andere factoren zoals de uitvoerbaarheid, de handhaafbaarheid en de doeltreffendheid, te betrekken in de algehele afweging met betrekking tot de invoering van een nultarief.

---

<sup>4</sup> Vergelijk in dat kader de resultaten van de bedrijvenenquête die SEO heeft uitgevoerd, waaruit blijkt dat 94,5% van de deelnemende bedrijven voorstander is van de invoering van een nultarief (p. 39).