

Beperkingen van de in-uitmethode in de afvalstoffenbelasting

Een onderzoek naar de achtergrond en de effecten van de in 2014 opgenomen beperkende voorwaarden voor toepassing van de in-uitmethode in de afvalstoffenbelasting.

Mr. H. Spaermon

Borculo, 3 september 2024

Inhoud

1	Samenvatting.....	3
2	Inleiding	4
3	Achtergrond en historie afvalstoffenbelasting.....	5
3.1	Doelstelling van de afvalstoffenbelasting.....	5
3.1.1	Milieudoel primair voor ontmoedigen storten via hoog tarief	8
3.1.2	Ontgraven en verbranden afval in lijn met doelstelling afvalstoffenbelasting	9
3.2	Wetssystematiek belasten afgifte van afvalstoffen.....	10
3.2.1	De Belastingplicht	13
3.2.2	Belastbaar feit.....	14
4	Herinvoering 2014 met beperkingen voor in-/uitmethode	15
4.1.1	Officiële redenen voor de beperkingen van de in-/uitmethode	16
4.1.2	Achterliggende redenen voor de beperkingen van de in-/uitmethode	18
4.1.3	Gevolgen van de beperkingen van de in-/uitmethode	21
5	Oplossing afschaffen beperkingen in-/uitmethode.....	22
6	Eindconclusies.....	23

1 Samenvatting

De afgifte van afvalstoffen aan inrichtingen waarin deze afvalstoffen mogen worden gestort of waarin gemengde afvalstoffen mogen worden verbrand is belast met afvalstoffenbelasting. Deze afvalstoffenbelasting is een rijksbelasting die wordt geheven op grond van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). De afvalstoffenbelasting beoogt hoofdzakelijk de definitieve verwijdering (storten en verbranden) van afvalstoffen te belasten. Dat wordt gerealiseerd door in eerste instantie van alle afgegeven afvalstoffen aan te nemen dat deze bestemd zijn voor definitieve verwijdering en vervolgens een vermindering van afvalstoffenbelasting te verlenen voor alle afvalstoffen die de inrichting weer verlaten. Dit wordt in de praktijk ook wel de in-/uitmethode genoemd. Vanaf 2014 is de vermindering van afvalstoffenbelasting voor stoffen die de inrichting verlaten beperkt. De vermindering wordt niet meer verleend voor afvalstoffen die langer dan 3 jaar binnen de inrichting zijn geweest en ook niet voor afvalstoffen die zich op enig moment in het voor het stort bestemde gedeelte op of in de bodem zijn gebracht. De reden die werd aangevoerd voor deze beperkingen was dat door toepassing van de vermindering van de afvalstoffenbelasting voor het afgraven van afvalstoffen om deze vervolgens te verbranden de belasting anders zou worden toegepast dan de bedoeling was en daardoor de belastinggrondslag zou worden uitgehold.

Het onderzoek is voornamelijk gebaseerd op bronnen in de parlementaire geschiedenis en op de openbaar gemaakte documenten bij een Wob-verzoek naar de herinvoering van de afvalstoffenbelasting in 2014. Daarnaast is door Ecolegis bij een beperkt aantal belastingplichtigen een enquête gehouden en is gebruik gemaakt van de ervaring van ons bureau met advisering op het gebied van de afvalstoffenbelasting.

Uit dit onderzoek blijkt dat het toepassen van de vermindering voor afvalstoffen die werden ontgraven om vervolgens te worden verbrand in overeenstemming was met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting. Bovendien is vanaf 2015 het verbranden van afvalstoffen ook belast en is daarmee de reden voor de beperkingen van de in-/uitmethode vervallen. Daarnaast blijkt dat de beperkingen in de in-/uitmethode tot dubbele heffing leiden en problemen opleveren bij tijdelijke opslag zoals calamiteitenopslag, recyclingsactiviteiten op stortplaatsen en bij afvalmining.

Geconcludeerd wordt dat de beperkingen van de in-/uitmethode op discutabele gronden zijn ingevoerd die bovendien niet meer van toepassing zijn door het vanaf 2015 belasten van verbranden van afval. Doordat deze beperkingen bovendien in strijd met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting contraproductief zijn aan het milieubeleid, belemmerend zijn voor de rol van stortplaatsen bij de transitie naar een circulaire economie en leiden tot dubbele heffing is het aangewezen deze zo snel mogelijk af te schaffen.

2 Inleiding

De afvalstoffenbelasting die in de Wet belastingen op milieugrondslag is opgenomen is een rijksbelasting die hoofdzakelijk wordt geheven van inrichtingen waarin afvalstoffen worden gestort en inrichtingen waarin gemengde afvalstoffen worden verbrand¹. Het belastbare feit van de afvalstoffenbelasting is de afgifte van afvalstoffen ter verwijdering aan deze inrichtingen. De afvalstoffenbelasting gaat daarbij uit van de fictie dat alle afvalstoffen die worden afgegeven zijn afgegeven ter verwijdering. Hierdoor vallen in beginsel alle afgegeven afvalstoffen onder de afvalstoffenbelasting ongeacht of ze binnen de inrichting worden verwijderd of niet. Ook afvalstoffen die worden gerecycled of bewerkt tot producten vallen daardoor onder de afvalstoffenbelasting hetgeen verder gaat dan de bedoeling is. De wetgever heeft daarom de in-/uitmethode in artikel 27, lid 1, Wbm opgenomen die ervoor zorgt dat uiteindelijk geen afvalstoffenbelasting drukt op afvalstoffen die de inrichting weer verlaten.

De in-/uitmethode kenmerkt zich door in eerste instantie alle afvalstoffen die worden afgegeven aan een inrichting in de belasting te betrekken. In tweede instantie wordt vervolgens voor stoffen die de inrichting verlaten de daarover eerder betaalde afvalstoffenbelasting onder bepaalde voorwaarden weer in mindering gebracht. Een voor de hand liggende voorwaarde is dat uit de administratie van de belastingplichtige moet blijken hoeveel belasting er is geheven over de stoffen die de inrichting weer verlaten. Daarnaast wordt vanaf 2014 als voorwaarde voor deze vermindering gesteld dat de stoffen niet langer dan 3 jaar binnen de inrichting zijn geweest en niet op enig moment in het voor het stort bestemde gedeelte op of in de bodem zijn gebracht.

Aangezien deze laatste voorwaarde in de praktijk regelmatig problemen oplevert hebben we het initiatief genomen om een onderzoek te starten naar deze in-/uitmethode. Voorbeelden van situaties waarbij de beperkingen in de in-/uitmethode problemen opleveren zijn: tijdelijke opslag waaronder calamiteitenopslag, activiteiten ten behoeve van de circulaire economie op stortlichaam, verbranding van afvalstoffen na opslag, opwerken van gestorte afvalstoffen tot bouwstoffen. In deze gevallen kan er in strijd met de bedoeling van de afvalstoffenbelasting belasting worden geheven en zelfs dubbel belasting worden geheven waardoor op grond van milieubeleid gewenste activiteiten worden belemmerd.

Het doel van het onderzoek is het in kaart brengen van de problemen en het aandragen van mogelijke oplossingen. Het Ministerie van Financiën heeft in de eerste helft van 2024 de afvalstoffenbelasting laten evalueren door Ecorys en CE Delft. Ten tijde van dit onderzoek was de rapportage van deze evaluatie nog niet beschikbaar. Ons onderzoek is bedoeld als een aanvulling op de bevindingen van Ecorys en CE Delft zodat onze bevindingen door het Ministerie van Financiën kunnen worden meegenomen bij de actuele evaluatie van de afvalstoffenbelasting. Dit onderzoek door Ecolegis is mede mogelijk gemaakt dankzij sponsoring door de Vereniging Afvalbedrijven.

¹ Daarnaast valt ook de verwijdering van stoffen die binnen een belastingplichtige inrichting zijn ontstaan en export van afvalstoffen onder de afvalstoffenbelasting (art. 23, lid 1, Wbm). Deze zijn in het kader van dit onderzoek buiten beschouwing gelaten.

3 Achtergrond en historie afvalstoffenbelasting

De afvalstoffenbelasting is als onderdeel van de Wbm in 1995 ingevoerd en na afschaffing per 1 januari 2012 weer opnieuw ingevoerd per 1 april 2014.

3.1 Doelstelling van de afvalstoffenbelasting

Bij de invoering in 1995 werd als doel van de afvalstoffenbelasting genoemd primair het verwerven van algemene middelen en subsidiair het verminderen van de totale hoeveelheid te storten en te verbranden afvalstoffen en preventie of hergebruik van afval te bevorderen². Wij citeren hierna in de kaders de relevante passages uit de door ons geraadpleegde bronnen.

“Bij de thans voorgestelde nieuwe verbruiksbelastingen op milieugrondslag willen wij er geen misverstand over laten bestaan, dat deze volgens het gemaakte onderscheid gewone belastingen zijn, dus primair gericht op het verwerven van algemene middelen. Het effect op de doelstellingen van het milieubeleid is secundair.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pag. 3]

...

“Het voorstel van een belasting op het aanbod van afval voor eindverwerking sluit aan bij een beleid dat erop gericht is de totale hoeveelheid te storten of te verbranden afvalstoffen te verminderen en preventie of hergebruik van afval te bevorderen.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pagina 9]

Hoewel de afvalstoffenbelasting dus primair gericht was op het verwerven van algemene middelen bleek al direct dat milieuoverwegingen van invloed waren op de vormgeving van de belastingen. Zo werd al tijdens de behandeling in de Tweede Kamer door alle fracties bepleit om het verbranden van afval niet zo zwaar te belasten als het storten en zo aan te sluiten bij het milieubeleid.

“De leden van de PvdA-fractie vroegen waarom er voor is gekozen om zowel stort- als verbrandingsinrichtingen onder de belasting te brengen, en wel tegen een gelijk tarief per verwerkte ton afval. Zou het vanuit de thans in het voorstel voor het hoofdstuk afvalstoffen in de Wet milieubeheer neergelegde filosofie voor de voorkeursvolgorde van afvalverwijdering niet logischer zijn, om in het bijzonder, en wellicht uitsluitend, het storten van afval te belasten? Zij zouden daar de voorkeur aan geven.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 5, pagina 21]

...

² Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, Memorie van toelichting

“De afvalverwerkers zijn zeer verbaasd dat de regering met het onderhavige voorstel het verbranden van afval gelijkschakelt met het storten van afval. Op die manier wordt geen recht gedaan aan de aanzienlijke milieuhygiënische voordelen, die het verbranden van afval heeft boven het storten daarvan, zoals onlangs nog bevestigd is in de beleidskeuzen, die zijn vastgesteld in het tienjarenprogramma van het Afval Overleg Orgaan. Wat is daarop het antwoord van de regering?” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 5, pagina 25]

...

“Deze leden waren weinig gelukkig met het voorstel verbranden en storten van afval met hetzelfde tarief te belasten. Algemeen wordt immers erkend dat storten nog meer milieubezwaren met zich mee brengt dan verbranden. Bovendien is verbranden duurder dan storten. Zij prefereerden dan ook het belasten van storten van afval in combinatie met het vrijstellen van verbranden. Eventueel zou dit moeten leiden tot aanpassing van het voorgestelde tarief op storten. Zij merkten hierbij op dat in deze systematiek alsnog een keuze kan worden gemaakt om het storten van verbrandingsresten al dan niet te belasten.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 5, pagina 25]

...

“Het lid van de RPF-fractie vroeg in hoeverre de afvalstoffenheffing nu als regulerende heffing is bedoeld. Moet uit de overweging dat verontreinigde grond en bagger buiten de heffing worden gelaten omdat de waterbeheerder, of grondeigenaar in dit geval niet met brongerichte maatregelen had kunnen komen, worden afgeleid dat een zekere regulering van de afvalstromen die wel onder de heffing vallen, een (mede)doelstelling van het voorstel is? In dat geval is het moeilijk te begrijpen, dat wordt afgezien van een gedifferentieerde heffing naar de wijze van verwerking. Als verbranding in de «ladder van de motie–Lansink» boven storten komt, ligt voor storten een hoger tarief in de rede.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 5, pagina 26]

De Staatssecretaris heeft naar aanleiding van die kamerbrede wens tot het differentiëren van de afvalstoffenbelasting naar vorm van eindverwijdering daarmee ingestemd en een nihil tarief voor verbranden van afval voorgesteld.

“De leden van alle fracties stellen het punt van differentiatie van het tarief aan de orde. De leden van de fracties van CDA, VVD en Groen Links vragen om een nadere motivering van het achterwege laten van een differentiatie. De leden van de PvdA-fractie hebben een voorkeur om met name, en wellicht uitsluitend, het storten van afval te belasten. Zij vragen voorts naar de mogelijkheid afvalstromen naar de mate van milieugevaarlijkheid verschillend te belasten. De leden van de fractie van D66 prefereren het alleen belasten van het storten van afval. De leden van de SGP-fractie vragen naar de mogelijkheid van een tariefdifferentiatie per afvalsoort om de prikkel tot milieuvriendelijk gedrag in het wetsvoorstel aan te brengen en om het wetsvoorstel beter te doen aansluiten bij het beleid, gericht op preventie en hergebruik. De leden van de GPV-fractie en het lid van de RPF-fractie vragen om een oordeel over een hoger tarief voor storten dan voor verbranden.

Samengevat worden de volgende opties aan de orde gesteld:

- een differentiatie naar de vorm van de eindverwerking, hetzij door de afgifte voor het verbranden te belasten tegen een lager tarief dan geldt voor de afgifte voor het storten van afvalstoffen, hetzij door de afgifte voor het verbranden van afvalstoffen in het geheel niet te belasten;
- een differentiatie naar de soort afvalstoffen.

In de memorie van toelichting is erop gewezen dat de voorgestelde belasting op de eindverwerking bij het voorgestelde tarief uit milieuhygiënisch oogpunt vooral de functie van algemeen financieel signaal heeft dat aangeeft dat het kabinet er actief naar streeft de hoeveelheid afvalstoffen die voor eindverwerking, in welke vorm ook, wordt aangeboden, terug te dringen door het ontstaan van die afvalstoffen te voorkomen en hergebruik van afvalstoffen te bevorderen. Een naar de vorm van eindverwerking gedifferentieerd tarief hebben wij daarom niet voorgesteld. In de memorie van toelichting hebben wij echter tevens aangegeven dat wij onderkennen dat er uit milieu-oogpunt goede argumenten zijn om in het tarief rekening te houden met de vorm van eindverwerking.

Het zijn deze milieuarargumenten waarop de leden van de verschillende fracties de aandacht vestigen. Zij wijzen er onder meer op dat met het hanteren van één tarief geen recht wordt gedaan aan het feit dat verbranding prioriteit heeft boven storten en er evenmin rekening mee wordt gehouden dat verbranden over het algemeen belangrijker duurder is dan storten.

Wij merken op dat de belasting zich dient te richten op uit milieu-oogpunt minder gewenste activiteiten. Vooral bij de vaststelling van het belastbaar feit speelt dit uitgangspunt een rol. De vraag welke activiteiten op het gebied van afvalverwijdering uit milieu-oogpunt gewenst dan wel minder gewenst zijn, wordt behandeld in artikel 10.1 van het hoofdstuk Afvalstoffen van de Wet milieubeheer.

Dit artikel geeft samengevat de volgende prioriteitenvolgorde (van meer naar minder gewenst):

- a/b. kwantitatieve en kwalitatieve preventie;
- c/d. hergebruik van produkten en materialen;
- e. verwijdering (waaronder verbranding) met energie-winning;
- f. verwijderen op andere wijze dan storten;
- g. storten.

Mede gelet op de opstelling van de verschillende fracties, hebben wij ons beraden op de mogelijkheden, de tariefstelling in het onderhavige voorstel alsnog te differentiëren. Wij willen de aspecten die in dit beraad een rol spelen graag ter overweging aanbieden. Onze bereidheid om tot een differentiatie naar de vorm van eindverwerking te komen, is mede ingegeven door diverse commentaren van buiten de Kamer op het wetsvoorstel waarin wordt gepleit voor een lager tarief voor verbranden dan wel het beperken van de belasting tot het storten.

...

Voorstaande aspecten overwegende lijkt ons het vrijstellen van verbranding via de hantering van een nultarief de meest aantrekkelijke optie.³ [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 6, pagina 40 ev]

³ Waar hierna wordt gesproken over de 'vrijstelling' voor verbranding wordt bedoeld dit nultarief.

Naar aanleiding van de kamerbrede wens tot tariefdifferentiatie is vervolgens een nihil tarief voor verbranden van afvalstoffen via een Nota van wijziging in de Wbm opgenomen⁴.

3.1.1 Milieudoel primair voor ontmoedigen storten via hoog tarief

De door milieuoverwegingen gedragen motivatie om verbranden 'vrij te stellen' was ook de reden voor het in 1998 opnemen van een verhoogd tarief voor het storten van brandbare afvalstoffen. Het idee was dat het uit milieuoogpunt wenselijk was om afvalstoffen te verbranden in plaats van te storten en dat dit via een verhoogd tarief voor het storten gestuurd zou kunnen worden⁵. Dat verhoogde tarief voor storten van brandbaar afval is vervolgens in 2000 uit milieuoverwegingen nogmaals fors verhoogd⁶. Achtergrond van die verhoging lag in het stortverbod voor brandbare afvalstoffen op grond van de verwijderingsvoorkeur van verbranden met energie en het toenmalige tekort aan verbrandingscapaciteit. Provincies verleenden daarom veelvuldig ontheffing van dat stortverbod om brandbare afvalstoffen die niet konden worden verbrand toch te storten. Door de storkosten van dat brandbaar afval met de afvalstoffenbelasting kunstmatig minstens zo hoog te krijgen als de verbrandingskosten werd beoogd om de prijsprikkel om te storten zoveel mogelijk weg te nemen.

"Het onderhavige wetsvoorstel voorziet in een verhoging van de afvalstoffenbelasting voor het storten van brandbare afvalstoffen met f 35 per ton. Hiermee komt voor dit afval de belasting op een bedrag van f 64,20 per ton afval. Voor de toepassing van deze bepaling worden als brandbare afvalstoffen aangemerkt bepaalde categorieën afval, waarvoor een stortverbod geldt op grond van het Besluit stortverbod afvalstoffen. Ondanks dit stortverbod is het in bepaalde omstandigheden onvermijdbaar dat er toch moet worden overgegaan tot storten. In die gevallen worden door deze verhoging de kosten van het storten van brandbare afvalstoffen meer in overeenstemming gebracht met de kosten van het verbranden van dit afval. De prognose is, dat in 1998 circa 1,3 miljoen ton van een totaal van circa 5,9 miljoen ton brandbaar afval moet worden gestort.

De Commissie Toekomstige Organisatie Afvalverwijdering heeft op 6 september 1996 haar advies aan de Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer aangeboden. Deze commissie, die breed was samengesteld uit vertegenwoordigers van de verschillende overheidslagen, het afvalverwijderende bedrijfsleven en het afvalproducerende bedrijfsleven, adviseerde onder meer om het storttarief van brandbaar afval te verhogen tot het niveau van het hoogste verbrandingstarief. In reactie op dit advies is aangegeven, dat het hoogste verbrandingstarief aanmerkelijk boven het gemiddelde verbrandingstarief ligt en dat hiermee een nieuwe onevenwichtigheid zou worden gecreëerd.

Het geleidelijk optrekken van de storttarieven voor brandbare afvalstoffen tot het niveau van het gemiddelde verbrandingstarief ligt in de rede (kamerstukken II 1996/97, 25 157, nr. 1, blz. 14). Met

⁴ Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22849, nr. 10

⁵ Wet Fiscale milieuversterking 1998, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25 689

⁶ Belastingplan 2000, Tweede Kamer, vergaderjaar 1999-2000, 26 820

de voorgestelde verhoging van de afvalstoffenbelasting wordt daaraan thans gevolg gegeven.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1997–1998, 25 689, nr. 3, pagina 15]

“Reeds meermalen is door de Minister van VROM aangegeven (zie onder andere kamerstukken II 1998/99, 25 157, nr. 6) dat het openstellen van de provinciegrenzen voor brandbare afvalstoffen per 1 januari 2000 niet mogelijk is zonder een gelijktijdige verhoging van het tarief van de afvalstoffenbelasting op het storten van brandbaar afval. Het kabinet stelt daarom voor het hoge tarief met ingang van 1 januari 2000 met f 75 per 1000 kg te verhogen. Volgend jaar volgt nog een verhoging met f 25. Hiermee wordt bereikt dat de kosten van het storten van brandbaar afval (verwerkingstarief plus afvalstoffenbelasting) ten minste even hoog zijn als die van het verbranden in een afvalverbrandingsinstallatie.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 26 820, nr. 3, pagina 23]

Concluderend was weliswaar het doel van de afvalstoffenbelasting primair het genereren van algemene middelen maar subsidiair was het doel om aan te sluiten bij het milieubeleid en werd de afvalstoffenbelasting daar ook daadwerkelijk voor ingezet. Dat aansluiten met milieubeleid gebeurde onder andere ten aanzien van het stimuleren van het verbranden van afval ten opzichte van het storten. Vanwege de wens om aan te sluiten bij milieubeleid werd het verbranden van afval ‘vrijgesteld’ en werd een verhoogd tarief ingevoerd voor het storten van brandbare afvalstoffen.

Uit de aangehaalde specifieke tariefmaatregelen in de afvalstoffenbelasting blijkt evident dat de wetgever bewust het storten van brandbare afvalstoffen wilde afremmen ten faveure van het verbranden van afval zonder dat dit een budgettair motief had. Weliswaar was expliciet aangegeven dat de afvalstoffenbelasting primair een budgettair belang had maar uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de vrijstelling in de vorm van een nihiltarief voor het verbranden van afval en het verhoogde tarief voor het storten van brandbaar afval in de afvalstoffenbelasting primair uit milieudoelstellingen werden opgenomen.

3.1.2 Ontgraven en verbranden afval in lijn met doelstelling afvalstoffenbelasting

Uit de hiervoor aangehaalde passages uit de parlementaire geschiedenis blijkt het Ministerie van Financiën op de hoogte was van het feit dat er door een tekort aan verbrandingscapaciteit ontheffing moest worden verleend van het stortverbod. Dit vormde de achtergrond voor verhogingen van het tarief van de afvalstoffenbelasting. De afvalstoffenbelasting is doelbewust als instrument ingezet om het storten van deze brandbare afvalstoffen zoveel mogelijk te voorkomen. Als deze brandbare afvalstoffen toch werden gestort moest daarvoor een extra hoog tarief aan belasting worden betaald. Door het bijbouwen van nieuwe afvalenergiecentrales verminderde dat capaciteitstekort in de loop der jaren om uiteindelijk zelfs over te slaan in een capaciteitsoverschot. Dit capaciteitsoverschot leidde tot een verlaging van verwerkingstarieven voor verbranding. Doordat de afvalstoffenbelasting voorzag in een teruggaaf/vermindering en tot 2015 ook nog in een nihiltarief voor verbranding werd het in veel gevallen voordelig om het eerder met ontheffing van het

stortverbod gestorte brandbare afval te ontgraven en alsnog te verbranden met energierterugwinning in de Afvalenergiecentrales (AEC). Het ontgraven en vervolgens verbranden met energierterugwinning gebeurde na toetsing aan het milieubelang met uitdrukkelijke toestemming van het bevoegd gezag.

De voordelen van het ontgraven en verbranden van gestort brandbaar afval bestonden uit:

- de terug te ontvangen eerder betaalde hoge afvalstoffenbelasting;
- de vrijgekomen stortcapaciteit door het ontgraven en afgevoerde afval;
- de energie die bij verbranding werd gewonnen uit het gestorte brandbaar afval;
- de vermindering van methaanuitstoot doordat het gestorte afval alsnog werd verbrand;
- de verminderde noodzaak voor AEC's om afval uit het buitenland te importeren.

Geconstateerd moet worden dat de teruggaaf van de afvalstoffenbelasting in combinatie met de 'vrijstelling' voor verbranding een cruciale prikkel was om het eerder met ontheffing gestorte brandbare afval alsnog conform de milieuvoorkeursvolgorde met energierterugwinning te verbranden. Daarmee voldeed de afvalstoffenbelasting aan haar sturende milieudoel die met specifieke tariefmaatregelen was beoogd. We merken nogmaals op dat uit de geciteerde passages van de kamerbehandeling blijkt dat de verhogingen van het tarief van de afvalstoffenbelasting in 1998 en 2000 primair een milieudoelstelling hadden doordat ze enkel werden gemotiveerd vanuit het belang van het terugdringen van het storten van afval en niet vanuit een budgettair motief.

Wij concluderen dan ook dat het ontgraven van het gestorte brandbare afval dat eigenlijk helemaal niet gestort had moeten worden met teruggaaf van belasting en het alsnog 'vrijgesteld' verbranden daarvan moet worden aangemerkt als een eclatant succes van de milieudoelstelling van de bewust sturende tariefmaatregelen in de afvalstoffenbelasting.

Hoewel de doelstelling van de afvalstoffenbelasting bij herinvoering in 2014 niet is veranderd hebben de wijzingen van de in-uitmethode in artikel 27 Wbm wel gevolgen gehad ten opzichte van de doelstelling. Wij komen daarop terug in hoofdstuk 4.

3.2 Wetssystematiek belastingen afgifte van afvalstoffen

Bij de invoering van de afvalstoffenbelasting is bewust gekozen voor een wetssystematiek waarbij de afgifte van afvalstoffen ter verwijdering aan stort- of verbrandingsinrichtingen wordt belast. Met verwijdering is bedoeld de definitieve verwijdering oftewel het storten en verbranden. Met storten is de eeuwigdurende opslag bedoeld waardoor geen enkele vorm van tijdelijke opslag onder de afvalstoffenbelasting valt⁷.

Belangrijk is dat in de wettekst de fictie is opgenomen dat alle afgegeven afvalstoffen zijn afgegeven ter verwijdering. Deze fictie zou ertoe leiden dat alle afgegeven afvalstoffen worden belast, ook de afvalstoffen die niet worden verwijderd maar bijvoorbeeld gerecycled, tijdelijk opgeslagen of die een gewichtsvermindering ondergaan zouden dan worden belast. Indien na tijdelijke op- en overslag de

⁷ Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pagina 24

afvalstoffen naar een andere belastingplichtige inrichting worden afgevoerd is die volgende afgifte wederom belast en treedt er dubbele heffing op. De wetgever heeft echter bewust een mogelijkheid in de wet opgenomen om afvalstoffen die niet worden verwijderd binnen de inrichting buiten de afvalstoffenbelasting te houden. Daardoor wordt alleen belast wat daadwerkelijk binnen de inrichting wordt verwijderd en treedt er ook geen dubbele heffing op. In eerste instantie gebeurde dat via het systeem van verhoudingsgetallen waarbij op basis van onderbouwde schattingen een door de Inspecteur goedgekeurd percentage van het afgegeven afval werd belast. De hier geschetste uitgangspunten van de systematiek van de afvalstoffenbelasting blijkt uit de volgende bronnen uit de parlementaire geschiedenis:

“Het voorstel houdt in dat een belasting wordt gelegd op de afgifte van afvalstoffen voor eindverwerking aan stort- of verbrandingsinrichtingen. Wetstechnisch wordt dit als volgt gerealiseerd. Van gescheiden ingezameld en afzonderlijk aangeboden groente-, fruit- en tuinafval wordt bij voorbaat aangenomen dat het bestemd is voor compostering, en derhalve niet voor eindverwerking in de zin van dit wetsvoorstel. Voor andere afvalstoffen geldt, wetstechnisch, het omgekeerde als uitgangspunt. Deze stoffen worden verondersteld te zijn afgegeven voor eindverwerking. In de praktijk kan dit tot op zekere hoogte anders zijn, omdat slechts een deel van deze afvalstoffen is bestemd om te worden gestort of verbrand. Een ander deel kan dan bestemd zijn om te worden omgezet in nuttig toepasbare producten. Ook kan het een voorbehandeling ondergaan om het in omvang of gewicht te verminderen. Met het oog hierop is geregeld dat de inspecteur, op verzoek van de belastingplichtige, een verhoudingsgetal kan vaststellen waarmee de totale aangeboden hoeveelheid niet-GFT-afvalstoffen wordt herleid tot de voor de afvalstoffenbelasting in aanmerking te nemen hoeveelheid.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pagina 9]

“De leden van de PvdA-fractie vragen waarom is gekozen voor verhoudingsgetallen in plaats van voor een teruggaafregeling. Ook de leden van de D66-fractie hadden vragen bij de keuze voor het systeem van verhoudingsgetallen. De leden van de fractie van de PvdA stellen tevens enkele vragen omtrent de vaststelling en herziening van het verhoudingsgetal.

Het verhoudingsgetal kan worden vastgesteld in gevallen waarin de aan de inrichting voor eindverwerking afgegeven afvalstoffen niet volledig worden verwerkt, omdat er elementen uit worden teruggewonnen met het oog op hergebruik of omdat het gewicht van de afvalstoffen anderszins wordt gereduceerd (in de toekomst bijvoorbeeld door middel van op volume- of gewichtsreductie gericht vergisten).

Het verschil tussen het systeem van verhoudingsgetallen en een teruggaafregeling is dat in het eerste geval direct het definitieve belastingbedrag wordt geheven, bepaald op grond van een onderbouwde raming van het gewicht aan afvalstoffen dat daadwerkelijk zal worden gestort of verbrand, en in het tweede geval eerst volledig wordt betaald en vervolgens het eventueel teveel betaalde wordt teruggegeven nadat bekend is welk gewicht aan afvalstoffen daadwerkelijk is gestort of verbrand.

Bij het systeem van verhoudingsgetallen blijven de afvalstoffen die niet worden gestort geheel buiten de belasting. Om die reden hebben wij voor het systeem van de verhoudingsgetallen gekozen. Wij merken nog op dat beide systemen enige extra administratieve lasten en mogelijk ook kosten met zich brengen. De teruggaafregeling vergt het regelmatig indienen van verzoeken om teruggaaf. Het systeem van de verhoudingsgetallen brengt vooral in het stadium van de vaststelling ervan lasten met zich. De belastingplichtige dient daartoe een onderbouwd verzoek in te dienen en eventueel een rapport van externe deskundigen. Is het verhoudingsgetal eenmaal vastgesteld, dan zijn de administratieve lasten beperkt.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 6, pagina 36]

Vanaf 2000 is dit systeem met verhoudingsgetallen alsnog gewijzigd in de in-uitmethode (in het citaat hierboven als teruggaafregeling aangeduid) waarbij alle afvalstoffen bij afgifte worden belast en vervolgens een vermindering van belasting wordt verleend als de afvalstoffen de inrichting verlaten⁸.

“In artikel 18b is de in/uitmethode opgenomen. Het eerste lid bepaalt dat de belasting op verzoek wordt teruggegeven voor stoffen of preparaten die de inrichting weer verlaten. Uit de keuze voor de woorden «teruggaaf van belasting verleend» is op te maken dat het moet gaan om belasting die eerst is betaald ter zake van de afgifte van de stoffen aan de inrichting.

De stoffen en preparaten kunnen een bewerking of een verwerking hebben ondergaan. Na een bewerking zien de stoffen er wellicht anders uit, maar zijn qua samenstelling niet veranderd. Te denken is aan bouw- en sloopafval waarvan de stenen verpulverd zijn en het hout gesorteerd en geschaafd tot herbruikbare planken. Wanneer de stoffen een verwerking hebben ondergaan, is een nieuw product ontstaan en is niet altijd duidelijk welk deel van de belasting drukt op de weer uitgevoerde stoffen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij compost uit GFT-afval.

Bij ministeriële regeling zullen rekenregels worden gesteld. Uiteraard zal uit de administratie voldoende duidelijk moeten blijken hoeveel afvalstoffenbelasting destijds is betaald voor de aangeboden partij afval waaruit de stoffen die de stortplaats weer verlaten, afkomstig zijn.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1999–2000, 26 820, nr. 3, pagina 56]

Bij de invoering van deze in-uitmethode werd oorspronkelijk de mogelijkheid van een verhoudingsgetal afgeschaft echter in het Belastingplan 2001 werd met terugwerkende kracht die mogelijkheid van het verhoudingsgetal in combinatie met de in-/uitmethode opnieuw ingevoerd⁹.

⁸ Belastingplan 2000, Stb 1999/579

⁹ Belastingplan 2001, Stb 2000/569

“Bij de behandeling van het Belastingplan 2000 is een motie Remak (kamerstukken II 1999/2000, 26 820, nr. 36) aangenomen ertoe strekkende het financieringsnadeel weg te nemen dat de bij het Belastingplan 2000 wettelijk vastgelegde in/uitmethode meebrengt voor stortinrichtingen die naast stortactiviteiten ook be- en verwerkingsactiviteiten verrichten. In de praktijk is hieraan uitvoering gegeven doordat door de Belastingdienst met de bedrijven die daarvoor in aanmerking komen afspraken zijn gemaakt om het financieringsnadeel weg te nemen. Voorgesteld wordt om deze afspraken een wettelijke basis te geven. Daartoe wordt naast de genoemde in/uitmethode de mogelijkheid opgenomen een verzoek te doen tot toepassing van een verhoudingsgetal. Dit verhoudingsgetal geldt per afvalstroom en per bewerking en mag worden toegepast indien de inspecteur in het verzoek daartoe heeft bewilligd.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 2000–2001, 27 431, nr. 3, pagina 18]

We concluderen dat de afvalstoffenbelasting die gericht is op de eindverwijdering van afvalstoffen in eerste instantie alle afgegeven afvalstoffen in de belasting betreft om vervolgens een teruggaaf of vermindering te verlenen voor de stoffen die de inrichting weer verlaten. Op deze manier wordt conform de doelstelling bereikt dat alleen die stoffen worden belast die daadwerkelijk worden verwijderd binnen de inrichting waaraan de stoffen worden afgegeven en wordt daarnaast dubbele heffing vermeden bij afvoer naar andere verwijderingsinrichtingen.

3.2.1 De Belastingplicht

Als belastingplichtige wordt niet degene die het afval afgeeft aangewezen maar de inrichting aan welke de afvalstoffen worden afgegeven. Dat waren bij de invoering van de afvalstoffenbelasting in 1995 de inrichtingen waar afvalstoffen werden gestort en inrichtingen waarin afvalstoffen werden verbrand¹⁰. Door de keuze om belastingplicht bij die inrichtingen neer te leggen in plaats van bij degene die het afval afgeeft te verwijdering is het aantal belastingplichtigen beperkt en is de heffing beter uitvoerbaar¹¹.

Naast de inrichtingen waarin afvalstoffen mogen worden gestort en inrichtingen waar gemengde afvalstoffen mogen worden verbrand zijn de exporteurs van afvalstoffen belastingplichtig en inrichtingen die afvalstoffen verwijderen die binnen de eigen inrichting zijn ontstaan. Deze laatste twee categorieën laten we in het kader van dit onderzoek verder buiten beschouwing.

¹⁰ Doordat voor het verbranden van afvalstoffen een nihil tarief gold tot 2015 bleven de inrichtingen voor verbranden van afval tot 2015 buiten de afvalstoffenbelasting en waren tot 2015 alleen de stortinrichtingen belastingplichtig.

¹¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pag. 12

3.2.2 Belastbaar feit

Het belastbaar feit is de afgifte van afvalstoffen ter verwijdering aan een inrichting¹². Met verwijdering is bedoeld het storten en verbranden van afvalstoffen¹³. Storten is gedefinieerd als het op of in de bodem brengen van afvalstoffen om deze daar voor de eeuwigheid te laten. Het tijdelijk opslaan is nadrukkelijk niet als storten aangemerkt¹⁴.

“Onderdeel b van het eerste lid van artikel 12 definieert het verwerken van afvalstoffen als het verbranden van afvalstoffen dan wel het op of in de bodem brengen van afvalstoffen om deze daar te laten. Het eerste slaat op de verwerking bij afvalverbrandingsinstallaties. Het tweede op het storten van afval op daartoe bestemde stortplaatsen waar de afvalstoffen in beginsel altijd zullen blijven. Dergelijke inrichtingen functioneren op basis van een door het bevoegd gezag, meestal de provincie, daartoe verstrekte vergunning.

De uitdrukking «om deze daar te laten» betekent dat de afvalstoffen daar in beginsel voor de eeuwigheid gedeponeerd worden. Het tijdelijk opslaan of anderszins tijdelijk op of in de bodem brengen, is er dus niet onder begrepen.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pagina 24]

Wij concluderen dat de afvalstoffenbelasting met name gericht is op de eindverwijdering van afvalstoffen in de vorm van storten of verbranden. Het belastbaar feit sluit daarbij aan door alleen definitieve opslag onder het begrip storten te scharen en iedere vorm van tijdelijke opslag daarvan uit te sluiten.

3.3 Tijdelijk afvalstoffenbelasting

In deze paragraaf geven we een chronologisch opsomming van de belangrijkste gebeurtenissen in de afvalstoffenbelasting in het kader van dit onderzoek naar de beperkingen in de in-/uitmethode.

- In 1995 werd de afvalstoffenbelasting ingevoerd zonder in-/uitmethode maar met verhoudingsgetal en met een nihil tarief voor verbranden van afval.
- In 1998 is een verhoogd tarief ingevoerd voor het storten van brandbaar afval.
- In 2000 is de in-/uitmethode in de wettekst opgenomen zonder beperkende voorwaarden aan de teruggaaf van belasting bij afvoer van afvalstoffen van de belastingplichtige inrichting.

¹² Van 1995 tot 2000 hanteerde de wettekst de term verwerking. In 2000 is dit gewijzigd in verwijdering zonder dat hiermee een inhoudelijke wijziging is beoogd. In deze notitie hanteren we het begrip verwijdering.

¹³ Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pag. 24 en 27.

¹⁴ Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pag. 25

- Per 1 januari 2012 is de afvalstoffenbelasting afgeschaft. Bij de afschaffing van de afvalstoffenbelasting per 2012 is een overgangsregeling opgenomen waarbij vermindering van afvalstoffenbelasting werd verleend voor afvalstoffen die waren bestemd om te worden afgevoerd ter nuttige toepassing of verbranding. Afvalstoffen die waren gestort waren uitgezonderd van de vermindering afvalstoffenbelasting op grond van deze overgangsregeling.
- Per 1 april 2014 is de afvalstoffenbelasting heringevoerd met daarin opgenomen de nieuwe aanvullende beperkende voorwaarden voor vermindering van afvalstoffenbelasting voor afvalstoffen die de inrichting verlaten.
- Bij de herinvoering van de afvalstoffenbelasting in 2014 is een uitzondering opgenomen voor afval dat naar Nederland werd geïmporteerd. Deze uitzondering is per 1 januari 2020 vervallen hetgeen in de praktijk ook wel geduid wordt als “de importheffing”.
- Vanaf 1 januari 2015 wordt het verbranden van afval ook belast met afvalstoffenbelasting. Daarvoor gold voor het verbranden van afvalstoffen een nihil tarief.
- Vanaf 1 januari 2020 is de export van afvalstoffen opgenomen als afzonderlijk belastbaar feit. Voorheen was de export van afvalstoffen niet belast met afvalstoffenbelasting.

4 Herinvoering 2014 met beperkingen voor in-/uitmethode

Nadat de afvalstoffenbelasting per 2012 werd afgeschaft werd deze in 2014 weer heringevoerd. Bij herinvoering van de afvalstoffenbelasting per 1 april 2014 is het recht op vermindering voor stoffen die de inrichting verlaten conform de in-/uitmethode echter aanzienlijk beperkt in het tweede lid van artikel 27 Wbm:

“2. Het eerste lid is slechts van toepassing voor zover uit boeken en bescheiden blijkt:

- a. dat de stoffen, preparaten en voorwerpen niet op enig moment in het voor stort bestemde gedeelte van de inrichting op of in de bodem zijn gebracht en zich niet langer dan drie jaar binnen de inrichting hebben bevonden;
- b. hoeveel belasting ter zake van de stoffen, preparaten en voorwerpen geheven is.”

Als stoffen de inrichting vóór 2014 de inrichting verlieten en daar dus niet werden verwijderd was het voldoende om aan te tonen hoeveel belasting daarover was betaald om een vermindering te krijgen. Vanaf 2014 kwamen daar 2 nieuwe voorwaarden bij.

Vanaf 2014 moet uit boeken en bescheiden van de belastingplichtige namelijk ook blijken:

- dat de betreffende stoffen zich niet langer dan drie jaar binnen de inrichting hebben bevonden, en
- dat de betreffende stoffen niet op enig moment in het voor stort bestemde gedeelte van de inrichting op of in de bodem zijn gebracht.

Als niet voldaan wordt aan deze voorwaarde blijft de belastingplichtige inrichting derhalve de afvalstoffenbelasting verschuldigd over de betreffende stoffen die de inrichting hebben verlaten en niet binnen hun inrichting zijn verwijderd. Deze consequentie wijkt fundamenteel af van de oorspronkelijke systematiek en de bedoeling van de afvalstoffenbelasting om de eindverwijdering binnen een inrichting te belasten.

4.1.1 Officiële redenen voor de beperkingen van de in-/uitmethode

Vanaf 2014 is derhalve afvalstoffenbelasting niet alleen verschuldigd als de afvalstoffen worden gestort of verbrand maar ook als ze langer dan 3 jaar binnen een inrichting blijven of op enig moment op het stortgedeelte op of in de bodem zijn geweest. Dat afvalstoffenbelasting nu is verschuldigd ook als de afvalstoffen niet door de belastingplichtige zijn verwijderd is in het licht van doel en strekking van de afvalstoffenbelasting die is gericht op de eindverwijdering een zeer verstrekkende afwijking van de systematiek. De vraag komt dan ook op of deze afwijking van de oorspronkelijke systematiek op goede gronden is doorgevoerd.

In de Parlementaire behandeling bij het Belastingplan 2014 zegt de Tweede nota van wijziging daarover het volgende:

“Verder wordt de toepassing van de zogenoemde in-/uit-methode (artikel 27 van de Wbm) beperkt, omdat in de praktijk gebleken is dat de belastingvermindering ruimer werd toegepast dan waarvoor zij was bedoeld. Dit heeft tot een uitholling van de belastinggrondslag geleid. De beperking dient om te waarborgen dat de belastingvermindering alleen wordt toegepast op stoffen, preparaten en voorwerpen die niet gestort geweest zijn. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt dit zo vormgegeven, dat de belastingplichtige moet aantonen dat de stoffen, preparaten en voorwerpen nooit in het voor stort bestemde gedeelte van de inrichting op of in de bodem zijn gebracht. Welk gedeelte voor stort bestemd is, kan blijken uit de voor de inrichting verleende omgevingsvergunning of uit de voorzieningen die in verband met de stort zijn aangebracht. Bovendien moet de belastingplichtige aantonen dat de stoffen, preparaten en voorwerpen zich niet langer dan drie jaar binnen de inrichting hebben bevonden en voorts hoeveel belasting ter zake van de stoffen, preparaten en voorwerpen geheven is.” [Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 752, nr. 13, pagina 29]

Aangevoerd wordt derhalve dat uit de praktijk zou zijn gebleken dat de belastingvermindering ruimer werd toegepast dan waarvoor zij was bedoeld en dat dit heeft geleid tot een uitholling van de belastinggrondslag. Helaas wordt niet vermeld in welke gevallen en hoe de belastingvermindering ruimer werd toegepast en waarvoor de vermindering volgens de Staatssecretaris was bedoeld. Uit de zinssnede dat de beperking dient om te waarborgen dat de belastingvermindering alleen wordt toegepast op stoffen, preparaten en voorwerpen die niet gestort geweest zijn zou kunnen worden afgeleid dat de belastingvermindering werd toegepast op stoffen die gestort zijn geweest en dat dit niet de bedoeling zou zijn geweest van de afvalstoffenbelasting. Of dit inderdaad niet de bedoeling is geweest van de afvalstoffenbelasting is overigens nog maar de vraag. In ieder geval wordt die gestelde bedoeling in de betreffende bovenstaande toelichting op geen enkele wijze onderbouwd.

Wij zetten vraagtekens bij de stelling dat de afvalstoffenbelasting de bedoeling had om geen vermindering van belasting te verlenen voor afvalstoffen die gestort zijn geweest en die worden afgevoerd van de inrichting. De interpretatie van het begrip storten voor de Wbm maakt de discussie hierover verwarrend. Zoals in paragraaf 3.3.2 is vermeld ging de wetgever ervan uit dat het tijdelijk opslaan of anderszins tijdelijk op of in de bodem brengen niet onder het begrip storten viel¹⁵. Het was derhalve niet de bedoeling om stoffen die tijdelijk op een inrichting waren opgeslagen te belasten met afvalstoffenbelasting. Dat past ook bij onze conclusie in paragraaf 3.2.2 dat het toepassen van de vermindering op afvalstoffen die werden ontgraven om elders te worden verbrand in overeenstemming was met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting. Niet alleen was dat vanwege de primaire milieudoelstelling van de tariefbepalingen in de afvalstoffenbelasting maar ook vanwege het feit dat de afvalstoffenbelasting alleen de definitieve opslag van afvalstoffen beoogde te belasten. Door het ontgraven en afvoeren van de betreffende afvalstoffen was evident geen sprake van eeuwigdurende opslag maar van tijdelijke opslag¹⁶. Reeds vanwege het feit dat de afvalstoffen die worden ontgraven daardoor niet permanent maar tijdelijk zijn opgeslagen is het niet de bedoeling van de afvalstoffenbelasting deze stoffen bij de betreffende belastingplichtige in de heffing te betrekken. Als de afvalstoffen vervolgens worden afgevoerd bijvoorbeeld om te worden verbrand zullen ze bij die verwijderingsinrichting alsnog worden belast met afvalstoffenbelasting.

Behalve dat de gestelde bedoeling van het niet verlenen van vermindering voor gestorte afvalstoffen niet wordt onderbouwd, wordt de beperking ook nog eens zo ruim vormgegeven dat het veel verder gaat dan alleen het voorkomen van toepassen van de vermindering op stoffen die gestort zijn geweest.

De vermindering wordt namelijk niet toegepast op afvalstoffen die langer dan 3 jaar op de inrichting zijn geweest of die op enig moment op of in de bodem zijn gebracht van het voor het stort bestemde gedeelte. Om uitvoeringstechnische redenen is gekozen voor deze 2 beperkingen in plaats van voor het uitsluiten van afvalstoffen die gestort zijn geweest. Helaas is niet toegelicht welke uitvoeringsredenen hieraan ten grondslag liggen.

¹⁵ Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 849, nr. 3, pagina 24

¹⁶ Zie voor de betekenis van het stortbegrip in de Wbm ook Hof Arnhem-Leeuwarden 04-09-2018, ECLI:NL:GHARL:2018:8162, V-N 2019/4.18

Door de betreffende gekozen wettekst voor beperkingen in de in-/uitmethode worden ook afvalstoffen die niet gestort zijn geweest en die de inrichting verlaten uitgesloten van de vermindering op grond van de in-/uitmethode. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om:

- grondreiniging
- compostering van GFT
- tijdelijke opslag bij calamiteiten
- op- en overslag van afvalstoffen
- binnen de inrichting vervaardigen van bouwstoffen uit afvalstoffen
- sanering van stort

Naar onze mening is het belasten van afvalstoffen die niet worden verwijderd binnen een inrichting in strijd met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting. Het zou in het licht van de gegeven motivering zuiverder zijn om de beperking van de in-/uitmethode enkel te koppelen aan het gestort zijn. De in plaats daarvan gekozen 3-jaarstermijn en het niet op enig moment op het stort mogen zijn geweest hebben een veel te verstrekkende betekenis en derhalve ook een grote mate van 'overkill'.

4.1.2 Achterliggende redenen voor de beperkingen van de in-/uitmethode

In het licht van de uiterst summiere parlementaire toelichting voor de beperkingen in de vermindering van belasting op grond van de in-/uitmethode heeft Ecolegis verzocht om bekendmaking van informatie op grond van de Wet openbaarheid bestuur.

Door het Ministerie van Financiën is bij besluit van 2 juni 2022 met kenmerk 2022-0000069175 een aantal documenten bekend gemaakt die zien op de herinvoering van de afvalstoffenbelasting in 2014¹⁷. In een aantal van deze documenten wordt ingegaan op de achterliggende motieven voor invoering van beperkingen aan de in-/uitmethode in de afvalstoffenbelasting. Wij citeren hier een aantal relevante passages:

Document nr. 1, ID: 1135716,

“· Verder is de in uit methode aangescherpt om te voorkomen dat afval dat al gestort is geweest wordt opgegraven en afgevoerd met verrekening van de ooit betaalde belasting. De regeling is alleen bedoeld voor stoffen die voor storting uit het afval worden gehaald. Dit moet voortaan worden aangetoond waarbij de afvalstoffen maximaal 3 jaar op de stortplaats aanwezig mogen zijn geweest.”

Document nr. 3, ID 1135714, Concept notitie afvalstoffenbelasting

“Bij herintroductie zouden ten minste twee maatregelen getroffen moeten worden:

¹⁷ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/woo-besluiten/2022/06/02/besluit-op-wob-verzoek-over-afvalstoffenbelasting-2014>

1. Reparatie van een gat in de zgn in-/uit methode waarvan de laatste jaren vóór de afschaffing grof misbruik gemaakt werd door ook voor materiaal dat van de stortplaats afkomstig was, belastingvermindering te claimen.ⁱ Dichting van dat gat zou jaarlijks minstens 20 a 30 miljoen schelen in de opbrengst.”

Bijgevoegde noot i:

“De in uit-/methode houdt in dat al het afval belast wordt dat de stortinrichting binnenkomt en dat voor het materiaal dat de stortinrichting weer verlaat belastingvermindering wordt verleend. De bedoeling daarvan is dat de belasting per saldo alleen blijft drukken op het materiaal dat op de stortplaats gebracht wordt. De regeling werd in de jaren voor de afschaffing misbruikt door de belastingvermindering ook te claimen voor materiaal dat afkomstig was van de stortplaats en dus belast had moeten blijven. Door dat materiaal weer af te graven en buiten de inrichting te verbranden konden de stortplaatshouders de belasting die ervoor geheven was weer helemaal terugdraaien. Dit leidde tot een scherpe daling in de netto opbrengst van de belasting. Dat gat kan worden gerepareerd door te bepalen dat de belastingvermindering alleen kan worden toegepast op materiaal dat niet van de stortplaats afkomstig is.”

Document nr. 6, ID: 1135715, Nota van wijziging afvalstoffenbelasting

“Bij dezen een concept voor de nota van wijziging tot herinvoering van de afvalstoffenbelasting. Mijns inziens kan de toelichting relatief kort zijn en kunnen bestaan uit de volgende elementen:

...

- Beperking van de in-/uit-methode (artikel 27) omdat in de praktijk gebleken was dat de belastingvermindering ruimer werd toegepast dan waarvoor zij was bedoeld het geen tot een uitholling van de belastinggrondslag heeft geleid. De beperking dient om te waarborgen dat de belastingvermindering alleen wordt toegepast op stoffen preparaten en voorwerpen die niet gestort geweest zijn. Omwille van de uitvoerbaarheid wordt dit zo vormgegeven dat de belastingplichtige moet aantonen dat de stoffen preparaten en voorwerpen nooit in het voorstort bestemde gedeelte van de inrichting op of in de bodem zijn gebracht. Welk gedeelte voor stort bestemd is kan blijken uit de voor de inrichting verleende omgevingsvergunning of uit de voorzieningen die in verband met de stort zijn aangebracht. Bovendien moet de belastingplichtige aantonen dat de stoffen preparaten en voorwerpen zich niet langer dan 2 jaar binnen de inrichting hebben bevonden en hoeveel belasting ter zake van de stoffen preparaten en voorwerpen geheven is.”

Uit deze bronnen blijkt dat de aanleiding voor de in 2014 ingevoerde beperkingen lag in het feit dat in de jaren vóór de afschaffing van de afvalstoffenbelasting per 2012 brandbaar afval op stortplaatsen werd ontgraven en afgevoerd met teruggaaf van afvalstoffenbelasting om deze vervolgens onbelast te verbranden in AEC's.

Opvallend is dat de medewerkers van het Ministerie van Financiën dit in eerste instantie kwalificeren als grof misbruik. Dit staat in scherp contrast met onze conclusie in paragraaf 3.2.2 dat het afgraven en afvoeren ter verbranding van afvalstoffen waarvoor een stortverbod gold juist volledig in

overeenstemming is met het milieudoel van de afvalstoffenbelasting en er vanuit dat gezichtspunt derhalve absoluut niet gesproken kan worden van misbruik. Wellicht dat dit verschil in waardering van feiten en regelgeving wordt veroorzaakt doordat vanuit Financiën in de eerste plaats gefixeerd wordt op belastingopbrengst en er geen oog is geweest voor de secundaire milieudoelstelling voor de afvalstoffenbelasting in het algemeen en de primaire milieudoelstelling van de tariefregelingen voor brandbaar afval in het bijzonder. Wel is het zonder meer juist dat de belastingopbrengst tijdelijk flink is gedaald door het afgraven en vervolgens onbelast verbranden van brandbaar afval. Vooral als de verminderde opbrengst wordt vergeleken met de extra opbrengsten die werden geïncasseerd door het verhoogde tarief voor het storten van brandbaar afval waarvoor een stortverbod gold en dat idealiter helemaal niet gestort had moeten worden zal de daling in opbrengst substantieel zijn geweest. Anderzijds gaat het wel erg ver om een gedraging die bewust door de wetgever gewenst is door specifieke tariefmaatregelen als misbruik aan te merken zodra het tot verminderde opbrengsten leidt. Bovendien moet in de overwegingen over de opbrengst worden meegenomen dat door het afgraven van stortplaatsen er weer nieuwe stortcapaciteit bijkwam waardoor en weer meer kon worden gestort en er op termijn ook meer afvalstoffenbelasting voor storten kon worden gerealiseerd.

Opmerkelijk is verder dat de kwalificatie van grof misbruik uiteindelijk niet wordt gebruikt in de toelichting bij de nota van wijziging. Daar wordt in afgezwakte term gesproken dat in de praktijk zou zijn gebleken van een ruimere toepassing van de belastingvermindering dan waarvoor zij was bedoeld. Echter ook deze kwalificatie is discutabel. Om te beginnen is de afvalstoffenbelasting al vanaf 1995 tot en met 2011 geheven met toepassing van de vermindering voor alle stoffen die de inrichting verlaten ongeacht of deze gestort zijn geweest of niet. In die periode is nooit aangevoerd dat de vermindering alleen zou gelden voor stoffen die niet gestort zijn geweest. Ook de in omvang relatief grote verminderingen voor het afgraven en vervolgens verbranden van afval zijn in veel gevallen zelfs expliciet goedgekeurd door de belastingdienst. Als de afvalstoffenbelasting inderdaad niet bedoeld had om vermindering te verlenen voor afvoer van stoffen die gestort zijn geweest dan had het in de rede gelegen dat daar in de jaren 1995 tot en met 2011 al wat over zou zijn gezegd in plaats van bij de herinvoering in 2014.

Daarnaast sluit de stelling dat de vermindering ruimer is toegepast dan bedoeld niet aan bij de tekst van de wet. Immers, als bedoeld was om de vermindering alleen toe te passen voor stoffen die niet gestort zouden zijn geweest dan zou dit eenvoudig in de wettekst kunnen zijn opgenomen. Nu de wettekst de beperkte bedoeling niet weergeeft en er ook geen andere bronnen zijn genoemd waaruit die gestelde beperkte toepassing blijkt lijkt het erop dat de medewerkers van het Ministerie van Financiën vooral problemen hadden met de omvang waarin de vermindering is toegepast in de laatste jaren voor de afschaffing van de afvalstoffenbelasting. De stellingen dat sprake zou zijn van grof misbruik of ruimer gebruik dan bedoeld lijken dan ook meer te zijn ingegeven uit een zorg over de belastingopbrengst dan uit een concrete fiscaal-juridische onderbouwing van de strekking van de wettelijke bepalingen van de afvalstoffenbelasting.

Terzijde dient te worden opgemerkt dat door het in 2015 in de afvalstoffenbelasting introduceren van een regulier tarief voor afvalstoffen die worden verbrand de hierboven geschetste situatie van

het afgraven en afvoeren met vermindering en vervolgens onbelast verbranden zich niet meer kan voordoen. In die zin is die betreffende aanleiding voor beperkingen in de in-/uitmethode feitelijk niet meer aanwezig.

Wij concluderen dat het toepassen van de vermindering op stoffen die worden afgevoerd maar die gestort zijn geweest wel degelijk in overeenstemming is met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting die gericht is op definitieve verwijdering. Mocht het echter al zo zijn dat het niet toepassen van de vermindering voor stoffen die gestort zijn geweest conform het doel van de afvalstoffenbelasting is, dan nog is de gekozen uitwerking van de beperking in 2014 veel te vergaand omdat ook stoffen die niet gestort zijn geweest worden uitgesloten van de vermindering als zij de inrichting verlaten.

4.1.3 Gevolgen van de beperkingen van de in-uitmethode

Als afvalstoffen dus langer dan 3 jaar binnen de inrichting zijn geweest of op enig moment in het voor het stort bestemde gedeelte van de inrichting op of in de bodem zijn gebracht, wordt daarvoor geen vermindering van afvalstoffenbelasting meer verleend ook al verlaten ze de inrichting.

Als deze stoffen vervolgens naar een andere inrichting worden afgevoerd om daar te worden gestort of verbrand zal daar vervolgens opnieuw afvalstoffenbelasting zijn verschuldigd. Dit leidt tot dubbele heffing en mogelijk zelfs tot een verdere opeenstapeling van belastingheffing. Dit zet een rem op het nastreven van de milieuvoorkeuren van verwijdering. Brandbare afvalstoffen zullen niet meer worden afgevoerd ter verbranding als ze daardoor dubbel worden belast.

Moderne stortinrichtingen zijn naast het storten voornamelijk bezig met recyclingsactiviteiten op hun inrichtingen. Composterij, puinbreken, grondreiniging, slibreiniging en allerlei scheidingsactiviteiten vinden er bijvoorbeeld plaats. Als afvalstoffen op een inrichting op het voor het stort bestemde gedeelte worden bewerkt tot producten zoals bouwstoffen en deze vervolgens de inrichting verlaten wordt nu vanwege de beperkingen aan de in-/uitmethode geen vermindering verleend ondanks het feit dat geen sprake is van definitieve verwijdering. Recyclingsactiviteiten op stortinrichtingen worden onhaalbaar voor zover ze op het stortlichaam plaatsvinden. Dit beperkt het gebruik van de ruimte op de inrichtingen.

Als bij een calamiteit, zoals we recentelijk bij AEB en AVR hebben gezien, afvalstoffen tijdelijk op een stortlichaam moet worden opgeslagen dan wordt afvalstoffenbelasting verschuldigd bij de afgifte aan die stortplaats. Als na de tijdelijke opslag de afvalstoffen de stortplaats verlaten wordt geen vermindering verleend en vervolgens wordt bij afgifte ter verbranding wederom afvalstoffenbelasting verschuldigd. Dit geldt overigens niet alleen voor calamiteitenopslag maar voor alle vormen van tijdelijke opslag. De kosten van tijdelijke opslag bij calamiteiten loopt enorm op en de bereidheid van de stortinrichtingen om afval tijdelijk op te slaan zal door het risico op naheffingen kunnen verminderen. De beperkingen in de in-/uitmethode leveren daarmee een onnodige beperking van het oplossen van calamiteiten op.

Gesignaleerd wordt dat de beperkingen in de in-/methode ook belemmeringen opleveren voor de rol die stortinrichtingen hebben in de circulaire economie. Tijdens de overgang van een lineaire naar een circulaire economie (CE) ontstaat een toenemende behoefte aan langdurige opslag van materialen (“Ruimtelijke effecten van de circulaire economie”, 2022, door adviesbureau CE in opdracht van het Planbureau voor de Leefomgeving).

De mogelijkheden om materialen terug te brengen in de keten nemen ook toe, maar nieuwe technieken hebben vaak een lange doorlooptijd (meer dan 3 jaar) om van labschaal naar praktijschaal te groeien. In de tussentijd is opslag van de beoogde input een oplossing. Maar zelfs in het theoretische geval dat alle benodigde nieuw technieken zijn uitontwikkeld en gerealiseerd, blijft er een enorme behoefte aan grootschalige bufferdepots om de geretourneerde materialen te verzamelen en in bulk af te voeren naar de opwerkers. Stortplaatsen zijn vanwege de aanwezige milieubeschermdende voorzieningen en hun omvang bij uitstek geschikt om beide bovenstaande rollen in de CE te vervullen. Deze belangrijke toekomstige functies zullen echter ernstig worden belemmerd door beide beperkingen van de in-/uitmethode.

Tenslotte zien wij ook dat de beperkingen van de in-/uitmethode nadelige gevolgen hebben voor de haalbaarheid van afvalmining en saneringen van stortlichamen. Ook hier zal de afvalstoffenbelasting blijven rusten over stoffen die niet worden verwijderd maar gerecycled en zal er dubbele heffing optreden als reststromen op een andere inrichting ter verwijdering worden afgegeven.

5 Oplossing afschaffen beperkingen in-/uitmethode

Aangezien de beperkingen die vanaf 2014 zijn opgenomen in de in-/uitmethode in strijd zijn met de doelstelling van de afvalstoffenbelasting om alleen de eindverwijdering te belasten is de meest voor de hand liggende oplossing om deze beperkingen te schrappen uit artikel 27, tweede lid Wbm. Een extra aanleiding voor het schrappen van deze beperkingen is het invoeren van het verbrandingstarief in 2015 waardoor de aanleiding voor het invoeren van de beperkingen zich niet meer kan voordoen.

Een minder vergaande oplossing is een tekstuele wijziging van de beperkingen in de in-/uitmethode zodat deze aansluiten bij de doelstelling van de beperkingen zoals die in de parlementaire behandeling is gegeven. Gesteld is dat de “beperking dient om te waarborgen dat de belastingvermindering alleen wordt toegepast op stoffen, preparaten en voorwerpen die niet gestort geweest zijn”. Nu de tekst van de beperkingen veel verder gaat dan alleen het uitsluiten van stoffen die gestort zijn geweest en dit in strijd is met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting en de milieudoelstellingen dient in ieder geval de tekst van de beperkingen in overeenstemming te worden gebracht met het doel van de beperking. Dat kan eenvoudig door in het tweede lid van artikel 27, Wbm te bepalen dat belastingplichtige moet aantonen dat de betreffende stoffen niet gestort zijn geweest.

6 Eindconclusies

Uit dit onderzoek volgt dat de in 2014 aangebrachte beperkingen voor toepassing van de vermindering op grond van de in-/uitmethode in strijd zijn met doel en strekking van de afvalstoffenbelasting die gericht is op eindverwijdering. De beperkingen kunnen leiden tot heffing over recyclingsactiviteiten en tot dubbele heffing. Bij veel activiteiten op stortinrichtingen levert dat problemen op. Heel actueel is bijvoorbeeld de dubbele heffing die optreedt bij tijdelijke opslag ingeval van calamiteiten.

Nu de aanleiding voor de beperkingen zich ook niet meer kan voordoen wordt voorgesteld om deze beperkingen zo snel mogelijk af te schaffen. In ieder geval dient de te vergaande tekst van de beperkingen te worden aangepast zodat deze enkel ziet op afval dat daadwerkelijk gestort is geweest en niet op alle stoffen die 3 jaar op de inrichting zijn geweest of zich op enig moment op of in de bodem van het stortlichaam hebben bevonden.