



Evaluatie van het verlaagde btw-tarief

In opdracht van:

Ministerie van Financiën
Directie Algemene Fiscale Politiek

Publicatienummer:

2022.107-2304

Datum:

Utrecht, 3 april 2023

Auteurs:

ir. ing. Reg Brennenraedts MBA
Inge Clemens MSc (Significant APE)
José van der Geest MSc
Melvin Hanswijk MSc LLM
dr. Victor Hoornweg (Significant APE)
Adriaan Smeitink MSc
ir. Jasper Veldman



Inhoudsopgave

Managementsamenvatting	7
1 Introductie.....	15
1.1 Aanleiding van deze evaluatie	15
1.2 Korte achtergrond van het verlaagde btw-tarief.....	15
1.3 Doelen van het onderzoek	15
1.4 Onderzoeksvragen	15
1.5 Scope van de evaluatie.....	17
1.6 Aanpak.....	18
1.7 Leeswijzer	19
2 De context van het verlaagde btw-tarief.....	21
2.1 Inleiding	21
2.2 Beleidsgeschiedenis btw	22
2.3 Beleidsgeschiedenis verlaagde btw.....	23
2.4 Beleidstheorie	34
3 Doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief	59
3.1 Inleiding	60
3.2 Integrale analyse over de productgroepen	70
3.3 Voedingsmiddelen en water	78
3.4 Cultuur.....	84
3.5 Arbeidsintensieve diensten.....	95
3.6 Sierteelt	103
3.7 Logiesverstrekking	107
3.8 Personenvervoer.....	111
3.9 Elektronische publicaties.....	114
3.10 Genees- en hulpmiddelen	115
3.11 Integraal overzicht van de uitkomsten.....	121
4 Doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief	123
4.1 Inleiding	125
4.2 Doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief in het algemeen.....	125
4.3 Budgettaire kosten.....	156
4.4 Gevolgen voor de uitvoering	164
4.5 Juridische procedures.....	169
5 Alternatieven voor het verlaagde btw-tarief en aanbevelingen.....	173
5.1 Inleiding	173
5.2 Alternatieve instrumenten om doelstellingen te bereiken	174
5.3 Generaliseerbaarheid naar superverlaagde btw of nultarieven	182
5.4 Aanbevelingen.....	183
Verwijzingen	189

Bijlage 1. Toetsingskader.....	201
Voedingsmiddelen en water	203
Culturele goederen en diensten	206
Arbeidsintensieve diensten	209
Sierteelt	211
Logiesverstrekking.....	213
Personenvervoer	215
Elektronische publicaties	218
Genees- en hulpmiddelen	219
Bijlage 2. Overzicht interviewrespondenten	223
Bijlage 3. Difference-in-differences analyse.....	225
Bijlage 4. Landen in synthetische controlegroep.....	229
Bijlage 5. Bestedingsaandeel per productgroep naar inkomen.....	233

De onderzoekers danken de leden van de begeleidingscommissie voor hun waardevolle input op conceptrapportages. De begeleidingscommissie bestond uit de volgende personen:

- Stanley Wagteveld (Ministerie van Financiën)
- Herwin Riphagen (Ministerie van Financiën)
- Niels Muselaers (Ministerie van Financiën)
- Peter Pronk (Ministerie van Financiën)
- Toon Vroon (Ministerie van Financiën)
- Daan de Koning (Ministerie van Financiën)
- Leon Bettendorf (Centraal Planbureau)
- Daan Vodegel (Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid)
- Chiara Beekhuizen (Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap)
- Iлона van de Velde (Ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit)
- Bertrand Leushuis (Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat)
- Vincent Hekker (Economische Zaken en Klimaat)

Managementsamenvatting

Inleiding

In de Miljoenennota 2022 is aangekondigd dat het verlaagde btw-tarief geëvalueerd wordt. Het Ministerie van Financiën heeft aan Dialogic innovatie & interactie en Significant Public gevraagd om deze evaluatie uit te voeren. Dit rapport presenteert de uitkomsten van deze evaluatie.

In Nederland is er sprake van een gedifferentieerd btw-tarief. Het uitgangspunt is dat alle goederen en diensten onder het algemene tarief van 21% vallen. Het verlaagd tarief van 9% vormt daarop de uitzondering. In deze evaluatie draait het om de doeltreffendheid en doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief. Om dit te onderzoeken zijn de volgende onderzoeksmethodes ingezet: deskstudie, interviews, inzet van inhoudelijke experts, data-analyses, analyse van uitvoeringsinformatie en analyse van juridische procedures.

Wat is de context van het verlaagde btw-tarief?

Het verlaagde btw-tarief is ingevoerd in 1969, tegelijk met de invoering van het btw-stelsel, waarbij lidstaten vrij waren om hun tarieven en vrijstellingen te bepalen. De aanleiding voor invoering van het verlaagde btw-tarief was de overgang van een cascdestelsel naar een btw-stelsel, wat direct met twee tarieven gepaard ging. Het doel van het verlaagde btw-tarief was toentertijd de verlichting van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. De keuzes van Nederland voor welke productcategorieën met een laag tarief werden belast, werden grotendeels ingegeven door de vrijstellingen die Nederland in het voorgaande systeem hanteerde. De productgroepen die onder het verlaagde btw-tarief vallen, veranderen over de tijd. De trend is echter dat het aantal productgroepen dat hieronder valt toeneemt.

Sinds het ontstaan van het verlaagde btw-tarief zijn er verschillende wijzigingen in tarieven geweest. Bij de invoering van het btw-stelsel in 1969 was het verlaagde btw-tarief 4% en het algemene tarief 12%. Beide tarieven zijn in de loop der jaren gewijzigd tot aan de huidige tarieven van respectievelijk 9% en 21%. Het budgettair belang is toegenomen van €7,2 miljard in 2001 naar (naar verwachting) €13,4 miljard in 2023. De verhouding tussen het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief en de totale btw-opbrengsten is gedaald van 22,4% in 2001 naar 17,2% in 2023.

Niet alleen het aantal productgroepen dat onder het verlaagde btw-tarief valt is toegenomen, ook de doelen die hiermee nagestreefd worden zijn veranderd. De onderstaande tabel toont een integrale analyse van de relatie tussen doelen van het verlaagde btw-tarief en de productgroepen. De eerste vier doelen zijn generiek van aard en gekoppeld aan meerdere productgroepen. De laatste vijf doelen hebben een doelstelling die specifiek is voor de productgroep.

Doelstelling	Voeding en water	Cultuur	Arbeidsintensief alg.	Arbeidsintensief bouw	Agrarische goederen	Sierteelt	Logies	Personenvervoer	ePublicaties	Genees- en hulpmiddelen
1. Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	✓					✓		✓		✓
2. Bemoeigoederen (<i>merit goods</i>)		✓					✓	✓		
3. Ondersteunen sector		✓				✓	✓	✓		
4. Meer werkgelegenheid		✓	✓			✓				
5. Gelijk speelveld (<i>level playing field</i>)									✓	
6. Bestrijding zwarte circuit			✓							
7. Crisis woningbouw bestrijden				✓						
8. Preventie btw-accumulatie					✓					
9. Voorkomen concurrentievervalsingen					✓					

Is het verlaagde btw-tarief doeltreffend?

De mate waarin het verlaagde btw-tarief doeltreffend is, verschilt tussen (1) integrale doelen en (2) productgroepen. Als we redeneren vanuit integrale doelen dan komen we tot de volgende conclusies:

- Het verlaagde btw-tarief leidt tot minder fiscale druk op minder draagkrachtigen en is hiermee doeltreffend. De mate waarin afnemers profiteren van de btw-verlaging (en niet de verkopers), verschilt per productgroep en hangt vooral af van de elasticiteit van vraag en aanbod.
- Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot een hogere consumptie van bemoeigoederen en is hiermee deels doeltreffend. De mate waarin er sprake is van hogere afname verschilt tussen productgroepen.
- Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot het ondersteunen van sectoren en is hiermee deels doeltreffend. De mate waarin sectoren worden ondersteund verschilt tussen productgroepen.
- Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot meer werkgelegenheid en is hiermee deels doeltreffend. Wij zien dat het doeltreffend is voor de werkgelegenheid in de sierteeltsector en mogelijk ook voor de werkgelegenheid van bepaalde arbeidsintensieve diensten en de museumsector.

Wij gebruiken verschillende methoden om tot deze conclusies te komen. Onze econometrische analyses konden hierbij slechts voor een deel ingezet worden. Het doel van de econometrische analyses was om te bepalen (1) in hoeverre veranderingen in het btw-tarief worden doorberekend in de prijs; (2) hoe de vraag naar het product reageert op veranderingen in de prijs; en (3) hoe werkgelegenheid reageert op veranderingen in het btw-tarief. Met behulp van state of the art statistische methoden hebben we robuuste schattingen kunnen geven voor het eerste punt, over de doorberekening van het btw-tarief in de prijs. De doorberekening is doorgaans zo'n 70% of hoger. We kunnen echter geen statistische conclusies presenteren over de effecten van btw-veranderingen op vraag en werkgelegenheid.

Op basis van de beschikbare data konden we namelijk geen geschikte controlegroep construeren om het effect van een btw-verandering op vraag en werkgelegenheid te vergelijken.

Het antwoord op de vraag over doeltreffendheid vanuit het perspectief van de afzonderlijke productgroepen, is te vinden in de overzichtstabel op de volgende pagina.

Is het verlaagde btw-tarief doelmatig?

In het algemeen is het verlaagde btw-tarief geen doelmatig instrument om de beoogde doelen te bereiken. Als we redeneren vanuit integrale doelen dan komen we tot de volgende conclusies:

- Het verlaagde btw-tarief is geen doelmatig instrument om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen. Op basis van een kwantitatieve analyse komen we tot de conclusie dat het verlaagde btw-tarief een zeer ondoelmatig instrument is om fiscale druk bij de minder draagkrachtigen te verminderen. Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer (!) ze profiteert van de verlaagde btw. De 50% meest draagkrachtige huishoudens profiteren twee keer zo veel van de verlaagde btw dan de 50% minst draagkrachtige huishoudens. Slechts 10% van de ondersteuning slaat neer bij de 20% minst draagkrachtige huishoudens. Om €1 bij de 10% minst draagkrachtige huishoudens te krijgen, moet in totaal bijna €20 worden uitgegeven. Productgroepen die niet betrokken zijn bij het verlagen van de fiscale druk zorgen voor een verlaging van de doelmatigheid in deze context.
- Het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoegoederen te vergroten. Het kwantificeren hiervan is niet mogelijk.
- We kunnen niet inschatten of het ondersteunen van sectoren middels het verlaagde btw-tarief doelmatig is. Ook hier is kwantificeren van doelmatigheid niet mogelijk. Het ondersteunen van bepaalde sectoren sluit niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief.
- Het creëren van meer werkgelegenheid middels het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk niet doelmatig. De kosten voor het creëren van een baan liggen mogelijk hoger dan het inkomen dat aan deze baan gekoppeld is.

De onderstaande tabel toont een overzicht van de doeltreffendheid en doelmatigheid per deel van een productgroep. De meeste productgroepen kennen meer dan één doelstelling en voor elk van de doelstellingen wordt de doeltreffendheid en doelmatigheid uitgewerkt.

Productgroep	Type doelstelling	Samenvatting van doelstelling	Doeltreffend	Doelmatig
Voedingsmiddelen en water	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja	Niet doelmatig
Voedingsmiddelen en water	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water	Ja	Niet doelmatig
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Bevorderingen toegang burger tot informatie	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Stimuleren van de kenniseconomie	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Tegengaan ontleding	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Bevorderen pluriformiteit van de media	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Kranten e.d.	Bemoeigoederen (merit goods)	Goede nieuws- en informatievoorziening	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Kranten e.d.	Bemoeigoederen (merit goods)	Bevorderen pluriformiteit van de perssector	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Musea	Ondersteunen sector	Versterken van de toerisme-industrie	Waarschijnlijk wel	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen sluit het ondersteunen van bepaalde sectoren niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief.
Cultuur Musea	Meer werkgelegenheid	Bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid	Mogelijk wel	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de werkgelegenheid te stimuleren
Cultuur Musea	Bemoeigoederen (merit goods)	Behoud en beheer van museale collecties structureel op hoger niveau brengen	Mogelijk wel	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoeigoederen te vergroten.
Cultuur Musea	Bemoeigoederen (merit goods)	Het voeren van een actief cultuurbeleid	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Podiumkunsten	Compensatieregeling	Compenseren voor de verhoogde kosten door Arbeidstijdenwet	Waarschijnlijk wel	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Cultuur Bioscopen	Ondersteunen sector	Ondersteuning van de filmsector	Ja	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoeigoederen te vergroten.
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Meer werkgelegenheid	Hogere vraag en meer werkgelegenheid	Waarschijnlijk niet	Niet doelmatig
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Bestrijding zwarte circuit	Bestrijding van het zwarte circuit	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Crisis woningbouw bestrijden	Aanpakken van toenmalige problemen op de woningmarkt	Mogelijk wel	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Crisis woningbouw bestrijden	Aanpakken van huidige problemen op de woningmarkt	Waarschijnlijk niet	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data, maar aangezien het waarschijnlijk niet doeltreffend is, is het waarschijnlijk ook niet doelmatig.

Productgroep	Type doelstelling	Samenvatting van doelstelling	Doeltreffend	Doelmatig
Sierteelt	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Bloemen en planten betaalbaarder maken voor lagere inkomens	Ja	Niet doelmatig
Sierteelt	Meer werkgelegenheid en ondersteunen sector	Hogere werkgelegenheid en omzet	Ja	Niet doelmatig
Logiesverstrekking	Bemoeigoederen (merit goods)	Stimuleren van (internationaal) toerisme	Waarschijnlijk wel	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoeigoederen te vergroten.
Logiesverstrekking	Ondersteunen sector	Ondersteunen van de sector	Waarschijnlijk wel	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen sluit het ondersteunen van bepaalde sectoren niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief.
Elektronische publicaties	Level playing field	Creëren van een gelijk speelveld	Ja	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Personenvervoer	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja	Niet doelmatig
Personenvervoer	Ondersteunen sector	Stimuleren van het OV	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Genees- en hulpmiddelen	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja	Niet doelmatig
Genees- en hulpmiddelen	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)

De uitvoeringskosten van de Belastingdienst voor het verlaagde btw-tarief bedragen € 10 miljoen tot € 30 miljoen per jaar. De uitvoeringslasten van het verlaagde btw-tarief verschillen tussen productgroepen. Vooral geneesmiddelen & medische hulpmiddelen, logiesverzekering en kunstvoorwerpen kennen hoge uitvoeringslasten. De administratieve lasten voor bedrijven liggen op € 125 miljoen tot € 150 miljoen per jaar.

Het kwantitatief in kaart brengen van de juridische procedures omtrent het verlaagd tarief blijkt binnen dit onderzoek niet haalbaar. Wel kunnen we indicatief aangeven dat er elk jaar minimaal tientallen uitspraken worden gedaan door Rechtbanken, Gerechtshoven en de Hoge Raad tezamen. Er is geen duidelijke trend in het aantal gepubliceerde uitspraken.

Welke beleidsopties en een aanbevelingen zijn er?

Er zijn meestal betere alternatieve instrumenten dan de verlaagde btw-tarieven om de hier genoemde beleidsdoelen te bereiken.

- Betere alternatieven om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen zijn op minder draagkrachtige huishoudens gerichte toeslagen en/of verlagingen van de IB.
- Gerichte subsidies aan producenten en/of consumenten lijken een meer doelmatige manier te zijn om de consumptie van bemoeigoederen te stimuleren dan het verlaagde btw-tarief. Toch kennen subsidies eigen beperkingen en uitdagingen. Ook informatiecampagnes zijn een manier om het doel te realiseren.
- Voor het ondersteunen van sectoren lijken gerichte subsidies aan producenten een meer doelmatige optie dan het verlaagde btw-tarief.
- Om meer werkgelegenheid te creëren is het gericht verlagen van de belasting op arbeid een meer doelmatig instrument dan het verlaagde btw-tarief.

Op dit moment wordt superverlaagde btw in Nederland niet toegepast. Nultarieven worden wel toegepast, maar deze hebben een volledig ander doel dan het verlaagde btw-tarief. De uitkomsten van dit onderzoek zijn te generaliseren naar mogelijk toekomstige superverlaagde btw en nultarieven indien de context (productgroep en beoogd doel) overeenstemmen met die van het verlaagde btw-tarief.

De onderzoekers willen drie aanbevelingen meegeven:

- Evalueer kritisch of de doelen van het verlaagde btw-tarief (nog steeds) relevant zijn. De reden waarom een bepaald product of dienst wel of niet onder het verlaagde btw valt is decennia geleden bepaald en is niet altijd meer actueel.
- Overweeg meer doelmatige beleidsinstrumenten om doelen te bereiken. Doordat het verlaagde btw-tarief een sterk ongericht beleidsinstrument is, worden doelen beperkt bereikt tegen zeer hoge kosten.
- Maak een duidelijke keuze tussen een selectieve strategie en radicale strategie indien het verlaagde btw-tarief wordt aangepast. In het eerste geval wordt het verlaagde btw-tarief aangepast door de zwakste plekken aan te pakken. De productgroepen die het minst doeltreffend en doelmatig zijn, vallen dan niet meer onder het verlaagde btw-tarief. In het tweede geval wordt het verlaagde btw-tarief volledig afgeschaft, bijvoorbeeld door het verlaagde en algemene tarief naar elkaar toe te laten groeien.

Uitkomsten toetsingskader fiscale regelingen

In het algemeen kan gezegd worden dat het verlaagde btw-tarief niet voldoet aan het toetsingskader fiscale regelingen. Alleen de verlaagde btw op elektronische publicaties voldoet er bijna volledig aan. Voor alle andere productgroepen valt vooral op dat probleemstellingen

niet (volledig) helder zijn, er geen heldere en eenduidige doelen worden geformuleerd en de noodzaak van een financiële interventie niet aangetoond wordt. Wel is het duidelijk dat een subsidie beter past dan een heffing. Maar of een fiscale subsidie beter werkt dan een directe subsidie wordt niet volledig duidelijk. Een fiscale subsidie bereikt de gehele doelgroep en is waarschijnlijk ook beter uitvoerbaar (dan een directe subsidie). Een groot nadeel van een fiscale subsidie is echter dat er ook groepen van profiteren die niet tot de doelgroep behoren. Hoewel de evaluatie voldoende gewaarborgd is kent het verlaagde btw-tarief geen horizonbepaling.

De onderstaande tabel toont een samenvatting van onze analyse.

Vraag toetsingskader	Voedingsmiddelen en water	Culturele goederen en diensten	Arbeidsintensieve diensten	Sierteelt	Logiesverstreking	Personenvervoer	Elektronische publicaties	Genees- en hulpmiddelen
Heldere probleemstelling?	Nee	Nee	Nee	Nee	Deels	Nee	Ja	Nee
Helder een eenduidig geformuleerd doel?	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee
Noodzaak financiële interventie aangetoond?	Deels	Deels	Deels	Nee	Nee	Deels	Ja	Deels
Voorkeur subsidie boven heffing aangetoond?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Voorkeur fiscale subsidie boven directe subsidie aangetoond?	Deels	Deels	Deels	Deels	Deels	Deels	Ja	Deels
Evaluatie voldoende gewaarborgd?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Horizonbepaling aan de orde?	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee

1 Introductie

1.1 Aanleiding van deze evaluatie

Sinds 1999 worden fiscale regelingen stelselmatig geëvalueerd. Uit de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) volgt dat al het beleid elke vijf jaar geëvalueerd dient te worden. (Regeling periodiek evaluatieonderzoek, 2022) Het verlaagde btw-tarief valt ook onder de RPE. In bijlage 9 en 10 van de Miljoenennota 2022 is aangekondigd dat het verlaagde btw-tarief geëvalueerd wordt. (Kamerstukken II 35925, 2021-2022) Het Ministerie van Financiën heeft aan Dialogic innovatie & interactie en Significant Public gevraagd om deze evaluatie uit te voeren. Dit rapport presenteert de uitkomsten van deze evaluatie. Daarnaast geeft deze evaluatie invulling aan de toezegging aan kamerlid Ladders om de doeltreffendheid en doelmatigheid te evalueren van de in 2020 doorgevoerde verlaging van het btw-tarief op elektronische publicaties. (Kamerstukken II 4074, 2019-2020)

1.2 Korte achtergrond van het verlaagde btw-tarief

In Nederland is er sprake van een gedifferentieerd btw-tarief. Het uitgangspunt is dat alle goederen en diensten onder het algemene tarief van 21% vallen. Het verlaagd tarief van 9% vormt daarop de uitzondering. Daarnaast zijn er ook nog goederen en diensten die onder een 0%-tarief vallen of die volledig zijn vrijgesteld van btw. In deze evaluatie draait het om de doeltreffendheid en doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief. Voor verschillende productgroepen die onder het verlaagde tarief vallen, zijn verschillende doelstellingen gedefinieerd. Voorbeelden van doelstellingen zijn: het verlagen van de fiscale druk op minder draagkrachtigen en het stimuleren van de consumptie van bepaalde diensten of producten. Vanwege het onderscheid in doelen moet de doeltreffendheid en doelmatigheid primair op het niveau van productgroepen worden onderzocht. In hoofdstuk twee wordt de achtergrond van de context van het btw-tarief in detail uitgewerkt.

1.3 Doelen van het onderzoek

Het onderzoek kent vier primaire doelstellingen die hieronder worden benoemd:

- Beantwoorden van de vragen van het toetsingskader fiscale regelingen;
- Inzicht verstrekken in de doeltreffendheid en doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief;
- Inzicht geven in de gevolgen van het verlaagde btw-tarief voor uitvoering en handhaving;
- In kaart brengen van alternatieve beleidsopties en aanbevelingen.

1.4 Onderzoeksvragen

In de offerteaanvraag zijn de onderzoeksvragen gedefinieerd. De onderzoekers hebben deze geclusterd rondom vijf thema's: de context, het toetsingskader, doeltreffendheid, doelmatigheid en beleidsopties & aanbevelingen. Hieronder worden de hoofd- en deelvragen gepresenteerd.

1. Wat is de context van het verlaagde btw-tarief?

- Wanneer is het verlaagde btw-tarief ontstaan?
- Wat was de aanleiding?
- Wat was het doel?
- In hoeverre is het verlaagde btw-tarief sinds de invoering ervan uitgebreid?
- Welke wijzigingen in tarieven zijn er geweest?
- Welke productgroepen zijn erbij gekomen dan wel eruit gegaan?
- Hoe hebben de kosten van het verlaagde btw-tarief zich ontwikkeld, zowel in absolute zin als ten opzichte van de totale btw-grondslag?

2. Hoe verhoudt het verlaagde btw-tarief voor verschillende productgroepen zich tot het toetsingskader fiscale regelingen?

- Is sprake van een heldere probleemstelling?
- Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?
- Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?
- Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?
- Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
- Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?
- Is een horizonbepaling aan de orde?

3. Is het verlaagde btw-tarief doeltreffend?

- In welke mate wordt het verlaagde btw-tarief doorberekend in afzetprijzen?

Uit de eerste onderzoeksvraag komt voor elke productgroep naar voren wat het doel is van het verlaagde btw-tarief. Het verlaagde tarief heeft per productgroep een ander doel. De onderstaande vragen hebben betrekking op verschillende doelen. Alleen als een bepaalde productgroep dit doel kent, wordt deze vraag beantwoord voor deze productgroep.

- Worden productgroepen onder het verlaagde tarief meer geconsumeerd door lagere inkomensgroepen? Zo ja, welke wel en welke niet?
- In hoeverre zorgt het verlaagde btw-tarief voor een gelijkere inkomensverdeling (na consumptie)?
- In hoeverre bevordert het verlaagde tarief consumptie van merit goods?
- In hoeverre bevordert het verlaagde tarief werkgelegenheid in betreffende sectoren en bestrijdt het fraude?

De onderstaande vraag heeft een ondersteunend karakter en heeft als primair doel om de doeltreffendheid beter te kunnen onderzoeken.

- Wat waren de effecten van de verhoging van het verlaagde btw-tarief in 2019?
 - In hoeverre is de verhoging doorberekend in afzetprijzen?
 - Wat zijn de herverdelingseffecten geweest?
 - Werden lagere inkomensgroepen harder geraakt?
 - Wat zijn de effecten geweest op de vraag naar producten onder het verlaagde tarief?
 - In hoeverre zijn consumentenbestedingen gevoelig voor (kleine) prijsveranderingen (prijselasticiteiten)?

4. Is het verlaagde btw-tarief doelmatig?

- Hoe verhouden de middelen (o.a. budgettaire en uitvoeringskosten) zich tot de effectiviteit van het verlaagde btw-tarief?
- Wat zijn de budgettaire kosten van het verlaagde btw-tarief? Hoe verhoudt zich dat tot de totale btw-opbrengst?
- Wat zijn de gevolgen voor de uitvoering en naleving van het verlaagde btw-tarief voor de Belastingdienst en voor bedrijven? Wat zijn de kosten hiervan (uitvoeringskosten en administratieve lasten voor bedrijven)?
- Hoeveel juridische procedures, inclusief bezwaarschriften, zijn er geweest die met het toepassen van het verlaagde btw-tarief te maken hebben (interpretatie en kwalificatie) en wat zijn de kosten hiervan?

5. Welke beleidsopties en een aanbevelingen zijn er?

- Welke alternatieve instrumenten zijn er voorhanden die de doelstellingen kunnen behalen op een efficiëntere manier?
 - Wat zegt de (internationale) literatuur over verlaagde btw-tarieven in algemene zin?
 - Welke lessen kunnen we leren van andere landen (bv Denemarken, Nieuw-Zeeland)?
- In hoeverre zijn de conclusies over doeltreffend-en doelmatigheid ook van toepassing op superverlaagde-of nultarieven?
- Welke aanbevelingen doet het onderzoeksbureau op basis van de uitkomsten?

1.5 Scope van de evaluatie

In lijn met de Richtlijn Periodiek Evalueren (RPE) zal de doeltreffendheid en doelmatigheid onderzocht worden van het verlaagde btw-tarief. (Regeling periodiek evaluatieonderzoek , 2022) Hierbij zal de nadruk liggen op het verlaagde btw-tarief in den brede. De conclusies van het onderzoek worden dan ook primair getrokken op het hogere abstractieniveau van de gehele verlaagde btw.

De volgende productgroepen waar het verlaagde btw-tarief van toepassing is, vallen binnen de scope van dit onderzoek:

- Voedingsmiddelen en water;
- Culturele goederen en diensten;
- Arbeidsintensieve diensten;
- Agrarische goederen (exclusief sierteelt);
- Sierteelt;
- Logiesverstrekking;
- Personenvervoer;
- Elektronische publicaties;
- Genees- en hulpmiddelen.

Hiermee wordt een groot deel van de productgroepen die onder het verlaagde btw-tarief vallen onderzocht. Twee productgroepen zijn uitgesloten omdat ze een zeer tijdelijk karakter hadden:

- De recente en kortlopende btw-verlaging naar 0% op mondkapjes. (Kamerstukken II 35302, 77, 2019-2020) De regeling voor mondkapjes liep van 25 mei 2020 tot en met 30 september 2021.

- De recente en kortlopende btw-verlaging naar 9% op energie. (Kamerstukken II 36088, 2021-2022) De regeling voor energie liep van 1 juli 2022 tot en met 31 december 2022.

Gedurende de uitvoering van dit project zijn zonnepanelen onder het nultarief komen te vallen. Ook dit valt buiten de scope van dit onderzoek. De evaluatie gaat niet in op andere fiscale regelingen binnen de btw, zoals vrijstellingen en nultarieven. Dit geldt ook voor het beoogde 0%-tarief op groenten en fruit.

1.6 Aanpak

Voor het uitvoeren van deze studie is gekozen voor een *mixed-methods* aanpak. De uitkomsten van verschillende kwalitatieve en kwantitatieve onderzoeksmethodes worden geïntegreerd om de onderzoeksvragen te beantwoorden. In sommige gevallen zijn de methoden complementair aan elkaar en kunnen ze verschillende vragen beantwoorden. In andere gevallen geven ze antwoord op dezelfde vraag, maar bieden ze de mogelijkheid tot het hanteren van verschillende perspectieven. Zo kan data getrianguleerd worden en kunnen kwantitatieve uitkomsten verrijkt worden met de uitkomsten van kwalitatieve onderzoeksmethodes.

1.6.1 Deskstudie

In de deskstudie verzamelden en analyseerden wij alle relevante documentatie, zoals wetsartikelen, wetshistorie, memories van toelichting, overige kamerstukken, relevante evaluaties en andere (beleids)documenten. Het doel van deze stap is meerledig en voor alle delen van het onderzoek is gebruik gemaakt van deskstudie. Een lijst met literatuurverwijzingen is achter in dit rapport, net voor de bijlagen, opgenomen.

1.6.2 Interviews

Voor dit onderzoek hebben wij interviews uitgevoerd met stakeholders. Door middel van deze interviews hebben wij vanuit het perspectief van de verschillende productgroepen meer kwalitatieve inzichten opgehaald over de impact van het verlaagde btw-tarief, de verhoging van het verlaagde btw-tarief en de mogelijke alternatieven voor het verlaagde btw-tarief. Wij hebben twee tot zes interviews afgenomen per productgroep en daarnaast verschillende experts uit het veld gesproken. Een gedetailleerde tabel met organisaties en interviewrespondenten is te vinden in Bijlage 2.

1.6.3 Inzet van inhoudelijke experts

Bij deze evaluatie zijn twee inhoudelijke experts betrokken, drs. R. de Grave (directeur indirecte belastingen bij RSM Belastingadviseurs) en prof. dr. Cnossen. In de rol van inhoudelijk expert hebben ze het onderzoeksteam in een uitgebreid interview gesproken en hebben ze het (concept)rapport voorzien van waardevolle feedback.

1.6.4 Data-analyses

De data-analyses bestaan uit twee componenten. Allereerst zijn er relatief eenvoudige analyses gemaakt van data van voornamelijk het CBS. Hierbij gaat het vooral om bestedingsaandelen. Verder is op basis van een aantal onderzoek de impact op werkgelegenheid ingeschat. In de tekst wordt bij de analyses verwezen naar de betreffende bronnen.

Daarnaast zijn geavanceerde econometrische analyses uitgevoerd. Centraal hierbij staat de verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6% naar 9% in 2019. Het eerste en belangrijkste

doel van de data-analyse was om te bepalen in hoeverre deze verhoging is doorberekend in de prijs van verschillende producten met een verlaagd btw-tarief. Hier zijn we tot robuuste inschattingen gekomen. Daarnaast onderzochten we de gevolgen van de btw-verandering op de verkoopvolumes van verschillende producten. Na het toetsen van de data blijkt dat we hier geen statistische conclusies over kunnen presenteren.

1.6.5 Analyse uitvoeringsinformatie

In de analyse van de uitvoeringsinformatie hebben wij gesproken met de Belastingdienst om meer inzicht te krijgen in de uitvoering van het verlaagde btw-tarief. De Belastingdienst heeft zelf een vragenlijst uitgezet om de kosten en fte gemoeid in de uitvoering van het verlaagde btw-tarief in kaart te brengen. We bespreken de uitkomsten in dit rapport.

1.6.6 Analyse juridische procedures

We hebben een kwantitatieve analyse gemaakt van het aantal juridische procedures. Hierbij baseren we ons op een aantal bronnen. In de praktijk bleek de kwaliteit van de bronnen echter te beperkt om met grote zekerheid uitspraken te doen over aantallen.

1.6.7 Integrale analyse

In de integrale analyse hebben wij door middel van triangulatie een verbinding kunnen maken tussen de verschillende onderzoeksmethodes. In deze stap is nagegaan in welke mate de verzamelde resultaten uit de verschillende onderzoeksmethodes elkaar versterken of tegenspreken.

1.7 Leeswijzer

De opzet van dit rapport volgt op hoofdlijnen de lijn van de onderzoeksvragen die in §1.4 beschreven is. Hoofdstuk twee behandelt de context van de btw, hoofdstuk drie doeltreffendheid, hoofdstuk vier doelmatigheid en het vijfde hoofdstuk de beleidsopties en aanbevelingen. We hebben er bewust voor gekozen om de tweede vraag over het toetsingskader te behandelen in Bijlage 1. Om deze vragen te beantwoorden maken we gebruik van de inzichten uit de andere hoofdstukken. Het is vooral een andere doorsnede van de inzichten die we in de andere hoofdstukken presenteren.

2 De context van het verlaagde btw-tarief

Samenvatting van dit hoofdstuk

Het verlaagde btw-tarief is ingevoerd in 1969, tegelijk met de invoering van het btw-stelsel, waarbij lidstaten vrij waren om hun tarieven en vrijstellingen te bepalen.

De aanleiding voor invoering van het verlaagde btw-tarief was de overgang van een cascdestelsel naar een btw-stelsel, wat direct met twee tarieven gepaard ging. Het doel van het verlaagde btw-tarief was verlichting van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. De productgroepen die onder het verlaagde btw-tarief vallen, veranderen over de tijd. De trend is echter dat het aantal productgroepen dat hieronder valt toeneemt.

Sinds het ontstaan van het verlaagde btw-tarief zijn er verschillende wijzigingen in tarieven geweest. Bij de invoering van het btw-stelsel in 1969 was het verlaagde btw-tarief 4% en het algemene tarief 12%. Beide tarieven zijn in de loop der jaren gewijzigd tot aan de huidige tarieven van respectievelijk 9% en 21%.

Het budgettair belang is toegenomen van €7,2 miljard in 2001 naar (naar verwachting) €13,4 miljard in 2023. De verhouding tussen het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief en de totale btw-opbrengsten is gedaald van 22,4% in 2001 naar 17,2% in 2023.

2.1 Inleiding

2.1.1 Onderzoeksvragen

In dit hoofdstuk gaan we in op de context van het verlaagde btw-tarief. In §2.2 presenteren we de bredere context en gaan we in op btw in algemene zin. Hierdoor kunnen we het verlaagde btw-tarief goed in zijn context plaatsen. Vervolgens worden in §2.3 de verschillende deelvragen beantwoord. De hoofdvraag en deelvragen luiden als volgt:

1. Wat is de context van het verlaagde btw-tarief?

- Wanneer is het verlaagde btw-tarief ontstaan?
- Wat was de aanleiding?
- Wat was het doel?
- In hoeverre is het verlaagde btw-tarief sinds de invoering ervan uitgebreid?
- Welke wijzigingen in tarieven zijn er geweest?
- Welke productgroepen zijn erbij gekomen dan wel eruit gegaan?
- Hoe hebben de kosten van het verlaagde btw-tarief zich ontwikkeld, zowel in absolute zin als ten opzichte van de totale btw-grondslag?

Gezien de aard van de bovenstaande vragen behandelen we ze niet per productcategorie, maar presenteren we een integrale analyse. Verder geven we geen direct antwoord op de hoofdvraag (wat is de context?) omdat de antwoorden op de deelvragen deze hoofdvraag al beantwoorden.

Op basis van het antwoord op de eerste vraag, presenteren we in §2.4 onze analyse van de beleidstheorie. Hier gaan we per productgroep in detail in wat de beoogde werking van dit beleidsinstrument is. Deze analyse is noodzakelijk voor het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid.

2.1.2 Onderzoeksaanpak

Dit hoofdstuk is zeer sterk gebaseerd op literatuuronderzoek. Veel van de bovenstaande vragen kunnen direct worden beantwoord door een analyse van wetteksten, kamerstukken en andere beleidsdocumentatie. De geïnterviewde experts en leden van de begeleidingscommissie hebben de onderzoekers gewezen op relevante literatuur. De beleidsgeschiedenis is verder ter sprake gebracht tijdens de interviews met vertegenwoordigers van de productgroepen. Op dit specifieke onderwerp waren zij echter beperkt in staat te reflecteren en daarom is deze input niet meegenomen in dit hoofdstuk. Ook de beleidstheorie is in de gesprekken met de vertegenwoordigers van productgroepen ter sprake gekomen. Dit heeft niet geleid tot input die we in dit hoofdstuk hebben opgenomen. Typisch noemen zij een groot aantal sterk uiteenlopende redenen waarom het verlaagde btw-tarief van toepassing zou moeten zijn voor productgroep waar hun sector bij betrokken is. Omdat dit zo sterk uiteenloopt met de daadwerkelijke redenen die we in de beleidstheorie uitwerken, nemen we deze reacties niet op in dit hoofdstuk. De voornaamste conclusie is dat de beleidstheorie voor de productgroepen niet goed bekend is bij de meeste geïnterviewden.

2.2 Beleidsgeschiedenis btw

Sinds 1 januari 1969 wordt in Nederland omzetbelasting geheven in de vorm van de btw: 'belasting over de toegevoegde waarde' met aftrek van voorbelasting. Daarvóór kenden we, sinds 1934, andere vormen van omzetbelasting. (van Hilten & van Kesteren, 2020) Hoewel de omzetbelasting in Nederland oorspronkelijk werd ingevoerd als tijdelijke maatregel om de gevolgen van de economische crisis van de jaren '30 te kunnen bestrijden, was het op een gegeven moment de belangrijkste inkomstenbron voor het Rijk. (van Hilten & van Kesteren, 2020) In 2023 is het met 21,2% de op één na belangrijkste bron van inkomsten van het Rijk; loonbelasting (21,9%) is de grootste bron van inkomsten. (Rijksoverheid, Inkomsten en uitgaven van het Rijk 2023, 2022) Het primaire doel van de btw is dan ook om geld op te halen om overheidsuitgaven te bekostigen.

Nederland en veel andere landen maakten voor 1969 gebruik van een cumulatief cascadestelsel. Hierin wordt in elke transactie in het productieproces omzetbelasting geheven over de verkoopprijs. Dit leidt tot cumulatieve belasting, waarbij er meer belasting over een product wordt betaald naar mate er meer schakels in het productieproces zitten, wat marktverstoring werkt. Het hanteren van dit stelsel (met verschillende percentages tussen landen) zorgde ook voor moeilijkheden voor de belastingheffing bij grensoverschrijdende handel, net als het feit dat Frankrijk reeds een btw-stelsel hanteerde terwijl andere landen cascade-stelsels hadden.

Met het oog op bovenstaande werd in de jaren '60 een grote stap gezet in harmonisatie van omzetbelasting binnen de Europese Economische Gemeenschap (EEG). Sinds 1969 is de omzetbelasting in Nederland dan ook gebaseerd op Europees recht. Alle lidstaten van de EEG stapten toen over naar een btw-stelsel met aftrek van voorbelasting, naar aanleiding van de Eerste en Tweede richtlijn inzake omzetbelasting in 1967. (van Hilten & van Kesteren, 2020) In dit stelsel, wat tegenwoordig in de EU nog steeds wordt gehanteerd, trekt de ondernemer de belasting die hij heeft betaald over zijn inkopen af van de belasting die hij op basis van zijn omzet moet voldoen. Zo wordt dubbele belastingheffing voorkomen. Doordat alle partijen in de productieketen de btw die zij aan hun inkopers betalen aftrekken van de btw die

zij ontvangen, en vervolgens de rest voldoen aan de Belastingdienst, is de finale koper¹ uiteindelijk de partij voor wiens rekening de btw komt. Met deze harmonisatieslag eind jaren '60 werd het de lidstaten van de EEG nog vrijgelaten om zelf hun tarieven te bepalen en vrijstellingen te hanteren. Later werden ook deze aspecten meer geharmoniseerd. Tegenwoordig zijn bepaalde goederen en diensten verplicht vrijgesteld van btw en zijn lidstaten niet meer volledig vrij in welke tarieven zij hanteren. In de volgende paragraaf gaan we in op dit laatste aspect.

Sinds de invoering van het btw-stelsel hebben op Europees en Nederlands niveau veel wijzigingen plaatsgevonden die voor dit onderzoek niet, of slechts beperkt, relevant zijn. Wanneer zij relevant zijn voor specifieke onderdelen van dit rapport, worden zij daar besproken.

2.3 Beleidsgeschiedenis verlaagde btw

2.3.1 Ontstaan van het verlaagde btw-tarief

Het verlaagde btw-tarief is ingevoerd in 1969, tegelijk met de invoering van het btw-stelsel, waarbij lidstaten vrij waren om hun tarieven en vrijstellingen te bepalen. (Wet op de omzetbelasting, 1968) De keuzes van Nederland voor welke productcategorieën met een laag tarief werden belast, werden grotendeels ingegeven door de vrijstellingen die Nederland in het voorgaande systeem hanteerde. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) In de vijftig jaar na invoering heeft meer Europese harmonisatie plaatsgevonden met betrekking tot zowel tarieven als vrijstellingen. Wij bespreken de tarieven kort aan de hand van de meest relevante onderdelen van de Europese en Nederlandse regelgeving. Vrijstellingen laten we verder buiten beschouwing.

De huidige structuur van regels omtrent het verlaagd tarief kennen we sinds 2006. In 2006 is de toen geldende Zesde richtlijn, die nog uit 1977 stamde en vaak gewijzigd was, herschikt in wat momenteel veelal wordt aangeduid als 'de btw-richtlijn'. (Richtlijn 2006/112, 2006) Hierin is de structuur opgenomen die we momenteel kennen. Op 5 april 2022 is deze richtlijn opnieuw aangepast. (Richtlijn 2022/542, 2006) In deze richtlijn is opgenomen dat verlaagde btw alleen wordt toegepast *om duidelijk omschreven redenen van maatschappelijk belang en ten behoeve van de eindverbruiker of in het algemeen belang*. Dit is een duidelijke verwijzing naar de beleidstheorie waar we later in dit hoofdstuk op ingaan. In de btw-richtlijn is opgenomen dat lidstaten een normaal tarief van minstens 15% hanteren (art. 97). Daarnaast mogen onder bepaalde voorwaarden verlaagde tarieven en vrijstellingen worden toegepast (art. 98):

- Er mogen twee verlaagde tarieven worden toegepast, die mogen niet lager zijn dan 5%.
- Er mag daarnaast een verlaagd tarief van lager dan 5% worden toegepast, het zogenaamde 'superverlaagd tarief'.
- Er mag een vrijstelling met aftrek van voorbelasting worden toegepast, in Nederland noemen we dit een nultarief.²

¹ Een finale koper is vaak een consument, maar kan ook de overheid of een van btw vrijgestelde organisatie zijn.

² Wat in Nederland wordt aangeduid als 'vrijstelling', is een vrijstelling zonder aftrek van voorbelasting.

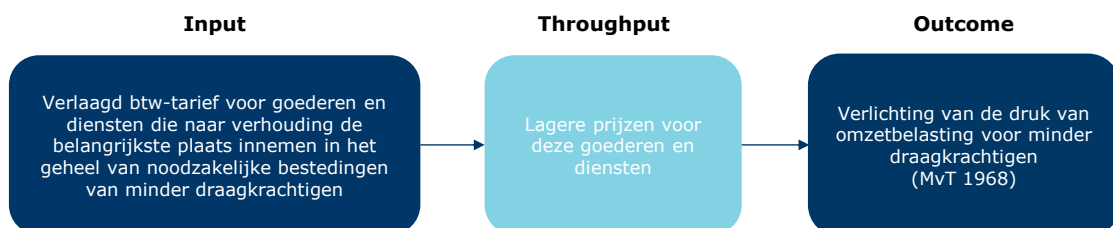
Bijlage III van de btw-richtlijn bevat een limitatieve lijst productcategorieën waarop bovenstaande tarieven mogen worden toegepast. Daarbij gelden nog aanvullende regels en subsets waar we hier niet op ingaan.

Naast het normale tarief van 21% kennen we in Nederland momenteel één verlaagd tarief (9%) en een nultarief. De goederen en diensten waarop het nultarief van toepassing is, zijn opgenomen in Tabel II. (Wet op de omzetbelasting, 1968) Dit is een subset van de goederen en diensten in Bijlage III van de btw-richtlijn. Deze categorieën hebben veelal³ een internationaal karakter en de reden voor het nultarief heeft dan ook veelal te maken met hoe er met omzetbelasting wordt omgegaan bij internationale handel. Het nultarief valt buiten de scope van dit onderzoek en wordt verder niet behandeld.

De goederen en diensten waarop het verlaagd tarief van toepassing is, zijn opgenomen in Tabel I van de Wet op de omzetbelasting 1968. (Wet op de omzetbelasting, 1968) Ook dit is vanwege de Europese regelgeving een subset van de categorieën in Bijlage III van de btw-richtlijn. De tabel is door de jaren heen vele malen aangepast. Ook is er een uitgebreide toelichting die regelmatig moet worden bijgewerkt, bijvoorbeeld omdat vanwege productinnovatie onduidelijk is hoe met bepaalde randgevallen moet worden omgegaan.

2.3.2 Wat was de aanleiding voor en het doel van het verlaagde btw-tarief?

De aanleiding voor invoering van het verlaagde btw-tarief was de overgang van een cascadesysteem naar een btw-systeem, wat direct met twee tarieven gepaard ging. Het enige doel van het verlaagde btw-tarief was toentertijd de verlichting van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) **De keuzes van Nederland voor welke productcategorieën met een laag tarief werden belast, werden grotendeels ingegeven door de vrijstellingen die Nederland in het voorgaande systeem hanteerde.** Figuur 1 toont de (oorspronkelijke) beleidstheorie van het verlaagde btw-tarief. Dit is gebaseerd op de Memorie van Toelichting en Memorie van Antwoord bij de Wet omzetbelasting 1968. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968) In dit document wordt de beleidstheorie consequent op de onderstaande manier weergegeven. Van input via throughput naar het uiteindelijke doel, de outcome. De lichtblauwe cellen zijn toevoegingen van de onderzoekers en zijn bedoeld om de impliciete aannames duidelijk te maken die aan de redenering ten grondslag liggen. Hierdoor kunnen we de koppeling tussen input en outcome beter onderzoeken.



Figuur 1. Beleidstheorie van het verlaagde btw-tarief

De analyse van de beleidstheorie heeft tot twee discussiepunten geleid die met de begeleidingscommissie zijn besproken.

³ Tijdens de uitvoering van dit onderzoek zijn zonnepanelen ook onder het nultarief komen te vallen. Hierbij geldt het argument van het internationaal karakter niet.

Het eerste discussiepunt is: *Wat is exact de definitie van minder draagkrachtigen?* In de formele documentatie rondom de btw is hierover niets opgenomen, maar voor het bepalen van de doeltreffendheid kan dit wel relevant zijn. Dit leidt tot verschillende vragen over de definitie. Gaat het om personen of huishoudens die minder draagkrachtig zijn? Gaat het om een inkomen lager dan modaal, lager dan gemiddeld of onder een bepaald niveau? En gaat het alleen om inkomen of is ook kapitaal belangrijk? In overleg met de begeleidingscommissie is bepaald dat **er geen eenduidige definitie van minder draagkrachtigen vast te stellen is en dat we dit ook niet zullen doen**. Op basis van de beschikbaarheid van data -in het bijzonder de mate waarin uitkomsten zijn uitgesplitst naar inkomensdecielen- zullen we de analyse uitvoeren.

Het tweede discussiepunt was: *Wat is het uiteindelijke doel van het verlaagde btw-tarief?* Hier is enige ambiguïteit over. De centrale vraag in dit onderzoek is de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief en juist daarom moet het absoluut duidelijk zijn wat het doel hiervan is.⁴ Is dit doel het verlichten van de druk op minder draagkrachtigen of is dit (ook) herverdeling? Met andere woorden: indien het verlaagd tarief zorgt voor evenveel verlichting van belastingdruk voor *alle* belastingplichtigen, is het doel dan behaald omdat de druk op minder draagkrachtigen verminderd is, of is het doel niet behaald omdat er geen sprake is van herverdeling? Voor beide visies zijn argumenten te geven. In Box 1 presenteren we deze discussie.

In overleg met de begeleidingscommissie is ervoor gekozen om als **primair doel van het verlaagde btw-tarief het verlichten van de druk op minder draagkrachtigen** te hanteren. Nivellering is wellicht een gewenst neveneffect, maar geen primair doel. Deze keuze is gemaakt omdat dit doel het meest direct in de parlementaire geschiedenis met betrekking tot de totstandkoming van het verlaagde btw-tarief naar voren komt. Bovendien zorgt deze keuze ervoor dat het nivelleringsargument alsnog behandeld kan worden in deze context van doelmatigheid. Mocht uit dit onderzoek blijken dat minder draagkrachtigen wel een lagere druk ervaren, maar er geen sprake is van nivellering, dan leidt dit tot een discussie over doelmatigheid. Er zijn dan immers hoge en onnodige kosten om de fiscale druk voor een grote groep draagkrachtige burgers te verlagen. Met andere woorden: bij beide opties komt het nivelleringsvraagstuk naar voren. Hetzij bij de discussie over doelmatigheid, hetzij bij de discussie over doeltreffendheid.

Box 1. Discussie over de doelstelling van de btw

In de Memorie van Antwoord wordt het doel van het verlaagde tarief het meest direct benoemd. (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968) Het wordt daar als volgt geformuleerd:

*"Bij de beantwoording daarvan willen de ondergetekenden vooropstellen, dat de invoering van het 4 pct.-tarief — evenals het thans bestaande pakket van vrijstellingen in de sfeer van de eerste levensbehoeften — **ten doel heeft de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtigen te verlichten**. Voor opneming in dat tarief komen dus in aanmerking de goederen en diensten, welke naar verhouding de belangrijkste plaats innemen in het geheel van noodzakelijke bestedingen van deze categorie van consumenten.*

⁴ Uiteraard is doelmatigheid niet minder relevant, maar de doelmatigheidsvraag kan pas beantwoord worden *nadat* de vraag over doeltreffendheid goed is beantwoord.

Op deze wijze wordt in de heffing een zekere progressieve werking⁵ ingebouwd.”
(MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968)⁶

Een mogelijke, en de meest directe, interpretatie van deze tekst is dat het verlichten van druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen het doel is. Herverdeling (“een zekere progressieve werking”) kan dan worden gelezen als een gewenst neveneffect dat geen doel op zich is. Dit zou betekenen dat het doel van het verlaagd tarief ook wordt behaald indien ‘meer draagkrachtigen’ (bijvoorbeeld hogere-inkomensgroepen) evenveel van het verlaagd tarief profiteren als minder draagkrachtigen. Iedereen ervaart dan immers een lagere druk, ook de minder draagkrachtigen. Het gegeven dat ook de meer draagkrachtigen een lagere druk ondervinden is in dat geval een kwestie van doelmatigheid. Zelfs indien ‘de rijken’ relatief meer voordeel van het lage tarief zouden hebben dan ‘de armen’, zou het verlaagd tarief nog doeltreffend zijn zolang ook de belastingdruk op minder draagkrachtigen is verlicht.

De tweede, meer indirecte interpretatie van de beleidsgeschiedenis is dat het doel van het verlaagd tarief wel degelijk met herverdelen te maken heeft. Hoewel de MvT (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) noch de MvA (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968) dit direct zo verwoordt, is er ook wat te zeggen voor de lezing dat het doel van het verlaagd tarief is om de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen te verlichten, *zodat binnen het totale btw-stelsel een rechtvaardige belastingdrukverdeling ontstaat*. Zie bijvoorbeeld de volgende tekst uit de MvA:

“In de inleiding van deze memorie van antwoord hebben de ondergetekenden reeds ingestemd met het oordeel van vele andere leden over het belang ook in een b.t.w. van een rechtvaardige belastingdrukverdeling. Zij hebben daar ook reeds hun visie gegeven in dit verband omtrent de mogelijkheden van tariefdifferentiatie en het voeren van een sociaal beleid zowel in de huidige omzetbelasting als in de b.t.w., daarbij uiting gevende aan hun overtuiging dat het gedane voorstel een rechtvaardige verdeling van de omzetbelastingdruk over de verschillende groepen bewerkstelligt en aan hun vertrouwen dat deze leden met dat voorstel kunnen meegaan.” (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968)

Uit deze en andere teksten in de MvA blijkt dat er zorgen waren dat de overstap van het oude cascadestelsel naar het btw-stelsel zou leiden tot een onrechtvaardige verdeling van de omzetbelastingdruk. (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968) In die context had het verlaagd tarief blijkbaar als doel om een rechtvaardige verdeling te realiseren door de druk op minderdraagkrachtigen te verlichten.

Ook Van Hilten en Van Kesteren stellen in hun boek *Omzetbelasting: “De idee was dat goederen en diensten die in het huishoudbudget van de sociaal zwakkeren een relatief grote plaats innemen aan een lager tarief onderworpen zouden moeten worden om zo het*

⁵ De veronderstelde progressieve werking verdient wellicht enige toelichting. Het idee van een progressieve belasting is uiteraard dat het tarief hoger wordt als de draagkracht stijgt. De schijven van de inkomstenbelasting zijn hier een goed voorbeeld van. In de context van de bovenstaande discussie interpreteren we het als het gewogen gemiddelde BTW-tarief dat een burger betaalt. Het idee is dat elke burger in absolute zin grofweg dezelfde hoeveelheid geld uitgeeft aan “noodzakelijke bestedingen”. Hoe hoger de draagkracht van een burger, hoe zij overhouden nadat de noodzakelijke bestedingen zijn gedaan, hoe meer middelen zij besteden aan producten en diensten met een regulier BTW-tarief, hoe hoger hun gewogen gemiddelde btw-tarief.

⁶ De auteurs hebben delen van deze zin bewust vetgedrukt om de leesbaarheid te vergroten. In de originele tekst is geen tekst vetgedrukt.

degressieve⁷ karakter van de belasting weg te werken, of althans te mitigeren.” (van Hilten & van Kesteren, 2020)

Tot slot stelde de staatssecretaris van Financiën in 2008 met zoveel woorden dat het btw-stelsel met het tweetariefstelsel in beperkte vorm een herverdelingsinstrument beoogde te zijn: *“Bij de totstandkoming van het huidige duale BTW-tarievenstelsel is nadrukkelijk gekozen voor een duaal stelsel met een verlaagd BTW-tarief voor een aantal eerste levensbehoeften dat naar verhouding een belangrijke plaats inneemt in het geheel van noodzakelijke bestedingen van de minder draagkrachtigen. In feite beoogde het BTW-stelsel met het tweetariefstelsel in beperkte vorm een herverdelingsinstrument te zijn. Om te bepalen of het twee-tarievensysteem functioneert als herverdelingsinstrument is het van belang of productcategorieën die vallen onder het verlaagde tarief ook daadwerkelijk een relatief groter aandeel hebben in de consumptie van lagere inkomensgroepen.”* (Kamerstukken II 22112, 2008-2009)

Volgens deze tweede interpretatie zit er dus wel degelijk een herverdelingselement besloten in het doel van het verlaagd tarief. Het doel zou dan verwoord kunnen worden als *“het inbouwen van een zekere progressieve werking in de btw.”* Een andere optie zou zijn: *“het realiseren van een rechtvaardige omzetbelastingdrukverdeling”* al loopt dat aan tegen de vraag wat een rechtvaardige verdeling dan exact behelst.

2.3.3 In hoeverre is het verlaagde btw-tarief sinds de invoering ervan uitgebreid?

We hebben ervoor gekozen om het antwoord op deze vraag te combineren met het antwoord op een andere vraag. Het antwoord op deze vraag is te vinden in §2.3.5

2.3.4 Welke wijzigingen in tarieven zijn er geweest?

Sinds het ontstaan van het verlaagde btw-tarief zijn er verschillende wijzigingen in tarieven geweest. Bij de invoering van het btw-stelsel in 1969 was het verlaagde btw-tarief 4% en het algemene tarief 12%. Beide tarieven zijn in de loop der jaren gewijzigd tot aan de huidige tarieven van respectievelijk 9% en 21%. In Tabel 1 wordt een volledig overzicht gegeven. Het algemene btw-tarief is zeven keer verhoogd en twee keer verlaagd (in 1989 en 1992). Verhogingen van het verlaagde btw-tarief hebben op drie momenten plaatsgevonden:

- In 1984 zijn zowel het verlaagde als het algemene btw-tarief met één procentpunt verhoogd, om de doelstellingen ten aanzien van het financieringstekort te bereiken (Kamerstukken II 18100, 1983-1984) en om bij te dragen aan de verschuiving van de belastingdruk van directe naar indirecte belastingen. (Kamerstukken II 18135, 1983-1984)
- In 1986 zijn beide btw-tarieven wederom allebei met één procentpunt verhoogd. Het doel was om hiermee *“een bijdrage te leveren aan de omvangrijke negatieve budgettaire gevolgen die met name voortvloeien uit de verminderde aardgasbaten als gevolg van de sterk gedaalde olieprijs”*. (Kamerstukken II 19562, 1985-1986)
- In 2019 is het verlaagde btw-tarief verhoogd van 6% naar 9%. Deze verhoging is destijds ingevoerd vanwege de voorstellen voor de structurele verlaging van de

⁷ In de rest van dit stuk hanteren we de term regressief in plaats van degressief. Beide opties kunnen, maar de eerste sluit iets beter aan bij de Engelse term.

belastingen op inkomen en om dus de belastingmix te verschuiven van directe naar indirecte belastingen. (Kamerstukken II 35026, 2018-2019)

De mate waarin de twee tarieven zich tot elkaar verhouden is uiteraard ook over de jaren gewijzigd. De vierde kolom van de onderstaande tabel toont dit. Initieel lag het algemene tarief een factor drie hoger dan het verlaagde tarief. Na een periode waarin het opliep, ligt dit nu op een factor 2,33. Dit wijst op een afname van de verhouding tussen de twee tarieven. Een andere manier om ernaar te kijken is de mate waarin het verlaagde btw-tarief ten opzichte van het algemene tarief de prijzen van producten en diensten voor de finale koper verlaagt.⁸ Initieel lag dit op -7,1%, tegenwoordig ligt dit op -9,9%. Vanuit dit perspectief zouden we kunnen stellen dat het verschil tussen de twee tarieven toeneemt.

Tabel 1. Wijzigingen verlaagde en algemene btw-tarief

Jaartal	Verlaagde btw-tarief	Algemene btw-tarief	Verhouding tarief algemeen : verlaagd	Mate waarin verlaagde btw prijs verlaagt tov reguliere btw ⁹
1969	4%	12%	3,00	-7,1%
1971	4%	14%	3,50	-8,8%
1973	4%	16%	4,00	-10,3%
1976	4%	18%	4,50	-11,9%
1984	5%	19%	3,80	-11,8%
1986	6%	20%	3,33	-11,7%
1989	6%	18,5%	3,08	-10,5%
1992	6%	17,5%	2,92	-9,8%
2001	6%	19%	3,17	-10,9%
2012	6%	21%	3,50	-12,4%
2019	9%	21%	2,33	-9,9%
2023	9%	21%	2,33	-9,9%

2.3.5 Welke productgroepen zijn erbij gekomen dan wel eruit gegaan?

De productgroepen die onder het verlaagde btw-tarief vallen, veranderen over de tijd. De trend is echter dat het aantal productgroepen dat hieronder valt toeneemt.

In Tabel 2 is hiervan een overzicht opgenomen. Een aantal productgroepen valt sinds de invoering van het btw-stelsel onder het verlaagde btw-tarief. Dit betreft de categorieën voedingsmiddelen en water, personenvervoer en logiesverstrekking. Binnen de productgroep culturele goederen en diensten vallen boeken, kranten, tijdschriften, nieuwsbladen en bibliotheken sinds de invoering onder het verlaagde btw-tarief. Andere categorieën zijn hier later aan toegevoegd, zoals musea en bioscopen in 1996. Podiumkunsten vallen sinds 1998 onder het verlaagde tarief (met een korte periode tussen 1 juli 2011 en 1 juli 2012 waarin het

⁸ Voorbeeld: Stel in 1969 kostte een luxebrood 1,00 gulden exclusief btw. Zou er sprake zijn geweest van reguliere btw dan zou een consument 1,12 gulden hebben betaald. Omdat de btw verlaagd was, was de prijs 1,04 gulden. Door het verlaagde btw-tarief is de prijs $(1,04/1,12=)$ 0,929 van wat het zou zijn met reguliere btw. Dit betekent een prijsverlaging van $(1-0,929) = -7,1\%$.

⁹ Merk op dat we met deze indicator het relatieve effect van het verlaagde btw-tarief aangeven. Het doel hiervan is een alternatieve indicator te hanteren dan de verhouding tussen de algemene en verlaagde btw. De tekst "Mate waarin verlaagde btw prijs verlaagt tov reguliere btw" zou kunnen gelezen worden alsof de verlaging altijd volledig wordt doorgerekend aan de finale gebruiker. In de praktijk hoeft dat niet altijd zo te zijn en daar zijn de onderzoekers zich bewust van. In het volgende hoofdstuk gaan we hier nader op in.

algemene btw-tarief gold voor podiumkunsten). Voor sierteelt geldt sinds 1975 het verlaagde tarief en bepaalde arbeidsintensieve diensten vallen sinds 2000 onder het verlaagde btw-tarief, met een uitbreiding van isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen in 2010.¹⁰ Elektronische publicaties vallen sinds 2020 onder het verlaagde tarief.

Tabel 2: Productgroepen¹¹ onder het verlaagde btw-tarief

Productgroep	Jaartal	Aanpassing
Voedingsmiddelen en water	1969	Bij invoering van het verlaagde btw-tarief in de wet opgenomen.
	1989	Vanaf 1989 geldt het verlaagde btw-tarief voor alle voedingsmiddelen (behalve alcohol). Hiervoor was er nog differentiatie tussen voedingsmiddelen.
Personenvervoer	1969	Bij invoering van het verlaagde btw-tarief in de wet opgenomen.
Logiesverstrekking	1969	Bij invoering van het verlaagde btw-tarief in de wet opgenomen.
Culturele goederen en diensten	1969	Bij invoering van verlaagde btw-tarief in de wet opgenomen: boeken, kranten, tijdschriften en nieuwsbladen en bibliotheken.
	1979	Verlaagd tarief ingevoerd voor circussen en dierentuinen
	1996	Sinds 1996 zijn musea btw-plichtig en vallen onder het verlaagde tarief. Ook bioscopen, sportwedstrijden en verzamelingen vallen sinds 1996 onder het verlaagde tarief.
	1998	Verlaagde btw-tarief ingevoerd voor podiumkunsten en attractieparken.
	2011	Vanaf 1 juli 2011 vallen podiumkunsten onder het algemene btw-tarief.
Sierteelt	2012	Vanaf 1 juli 2012 geldt weer het verlaagde btw-tarief voor podiumkunsten.
	1975	In 1975 is voor sierteelt het verlaagde btw-tarief ingevoerd.
	2000	Sinds 2000 geldt het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten. ¹²
Arbeidsintensieve diensten¹²	2010	Vanaf 2010 valt ook het volgende onder het verlaagde tarief: isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen.
	2020	Sinds 1 januari 2020 vallen elektronische publicaties onder het verlaagde tarief.
Elektronische publicaties	2020	Sinds 1 januari 2020 vallen elektronische publicaties onder het verlaagde tarief.
Geneesmiddelen	1969	Bij invoering van het verlaagde btw-tarief in de wet opgenomen.

Uit de bovenstaande tabel wordt duidelijk dat er productgroepen bijkomen, maar dat de wetgever ook binnen productgroepen de afbakening verandert. Vooral bij de culturele goederen en diensten wordt dat goed duidelijk. Maar niet alleen de wetgever, ook jurisprudentie zorgt ervoor dat de afbakening binnen productgroepen verandert. Een goed voorbeeld hiervan is personenvervoer. Bij de invoering hiervan werd in opgenomen dat het gaat om *het openbare massavervoer van personen*. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) Mede als

¹⁰ Voor een deel vielen deze werkzaamheden al onder het verlaagd tarief indien de betreffende woning ouder was dan 15 jaar, in 2010 werd dit versoepeld naar 2 jaar.

¹¹ De exacte afbakening van de productgroepen is veel complexer dan de onderstaande tabel doet vermoeden. Deze tabel toont een sterke vereenvoudiging om het voor de lezer toegankelijk te houden.

¹² Hieronder vallen reparatie van (1) fietsen, (2) lederwaren en schoeisel, (3) kleding en huishoudlinnen, (4) diensten van kappers en (5) werkzaamheden aan woningen. In de volgende paragraaf worden alle categorieën nader uitgewerkt.

gevolg van jurisprudentie vallen nu de volgende diensten ook onder personenvervoer vallen zijn:

- Vervoer per schip;
- Besloten busvervoer;
- Vervoer met auto's voor trouwerijen, begrafenissen en crematies;
- Vervoer van stoffelijke overschotten;
- Ballonvaart;
- Personenvervoer met rijtuigen;
- Vistrips.

2.3.6 Hoe hebben de kosten van het verlaagde btw-tarief zich ontwikkeld, zowel in absolute zin als ten opzichte van de totale btw-grondslag?

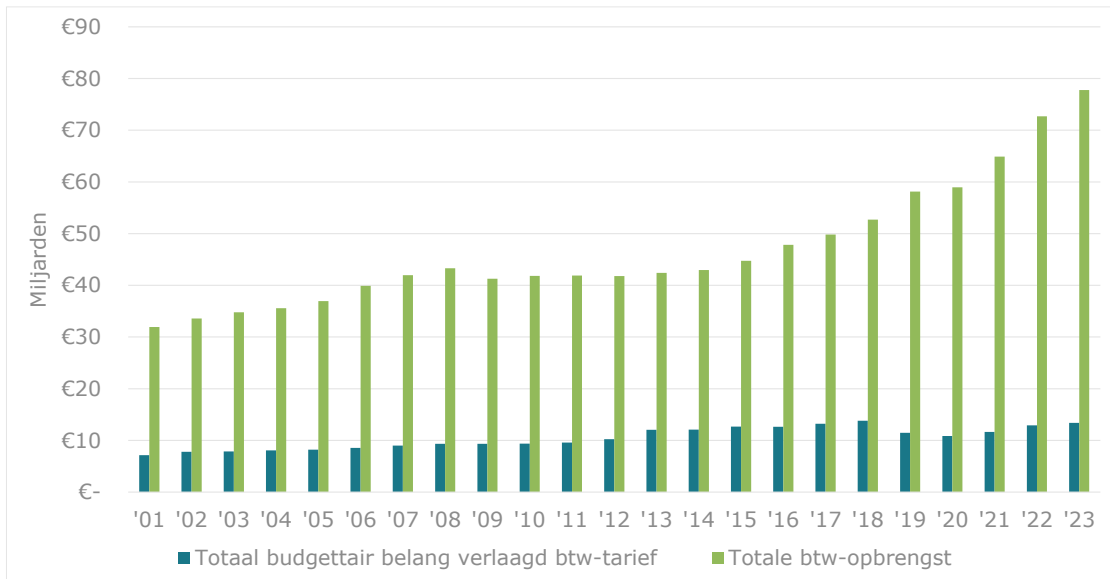
Het budgettair belang is toegenomen van €7,2 miljard in 2001 naar (naar verwachting) €13,4 miljard in 2023. De verhouding tussen het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief en de totale btw-opbrengsten is gedaald van 22,4% in 2001 naar 17,2% in 2023. Figuur 2 toont het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief en de totale btw-opbrengsten voor de periode 2001-2023. Voor alle duidelijkheid: het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief betreft de voor de overheid misgelopen inkomsten doordat deze diensten en producten niet onder het reguliere btw tarief vallen.¹³ Indien er geen verlaagde btw zou zijn, dan zouden de belastinginkomsten hoger liggen omdat alles onder het reguliere, hogere tarief zou vallen.¹⁴ Zoals te zien is in de figuur, zijn de totale btw-opbrengsten de afgelopen jaren gestegen van €32 miljard in 2001 tot €72,7 miljard in 2022 en zal dit in 2023 naar verwachting €77,8 miljard bedragen. Van 2008 tot 2014 stagneerde de totale btw-opbrengst.

Het budgettair belang is toegenomen van €10,7 miljard in 2013 naar €14 miljard in 2018. Hierna is het budgettair belang afgenomen naar €11,6 miljard in 2019 en €10,9 miljard in 2020. De daling in het budgettair belang is toe te schrijven aan de verhoging van het verlaagde btw-tarief naar 9% in 2019. Het verschil tussen het regulier en lage tarief daalde toen immers van 15 procentpunt naar 12 procentpunt. Hierdoor loopt de overheid minder inkomsten mis door het verlaagde tarief. In 2023 bedraagt het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief naar verwachting €13,4 miljard.¹⁵

¹³ Dit komt overeen met de wijze waarop de OECD dit berekent. (Borselli, Salvatore, & Romagnano, 2012)

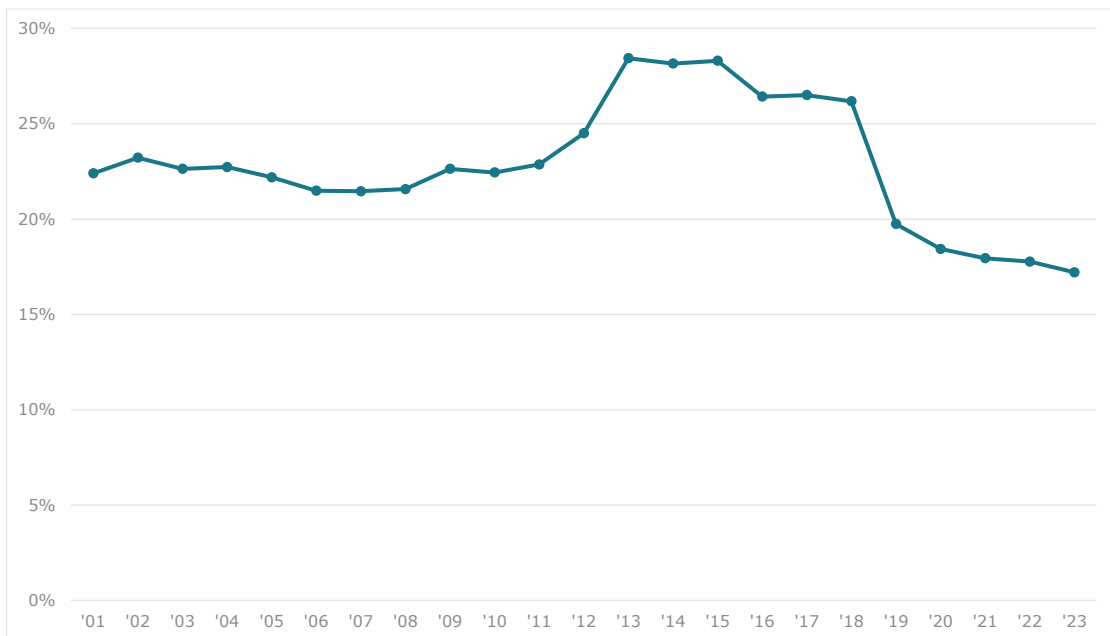
¹⁴ Bij het bepalen van het budgettair belang houden we geen rekening met gedragseffecten. We redeneren dat indien er geen verlaagd tarief zou zijn het totale volume van afgenomen diensten en goederen net zo hoog zou zijn als nu het geval is. In de praktijk zal hier wel sprake van zijn (door de bank genomen leiden hogere prijzen voor consumenten tot minder consumptie) waardoor de bepaling van het budgettair belang een overschatting is.

¹⁵ Cnossen (Cnossen S. , The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it., 2022) onderzocht wat het verschil zou zijn tussen de opbrengsten van één uniform btw-tarief voor alle diensten en goederen versus de huidige opbrengsten. Hierbij worden dus ook andere tarieven en vrijstellingen meegenomen. Hij komt tot de conclusie dat de btw-opbrengsten in dit geval circa verdubbeld zouden worden.



Figuur 2. Budgettair belang verlaagde btw-tarief en totale btw-opbrengst 2001-2023. Bronnen: Miljoenennota's 2023, 2019, 2014, 2012, 2010, 2008, 2006, 2004, 2003, CBS; bewerking Dialogic

De totale btw-opbrengsten en het totale budgettair belang van het verlaagde btw-tarief is in onderstaande figuur weergegeven in procentuele aandelen voor de jaren 2001-2023. Zoals te zien is, is de verhouding van het budgettair belang ten opzichte van de btw-opbrengsten constant gebleven tussen 2001 (22,4%) en 2011 (22,9%). In 2012 en 2013 is dit toegenomen door de verhoging van het algemene tarief naar 21% in oktober 2012 (waardoor het budgettair belang van alle productgroepen is gestegen, waaronder voedingsmiddelen en water) en een toename van het budgettair belang van arbeidsintensieve diensten. Daarna is de verhouding tussen het budgettair belang en de totale btw-opbrengsten afgenomen tussen 2013 (28,4%) en 2023 (17,2%).

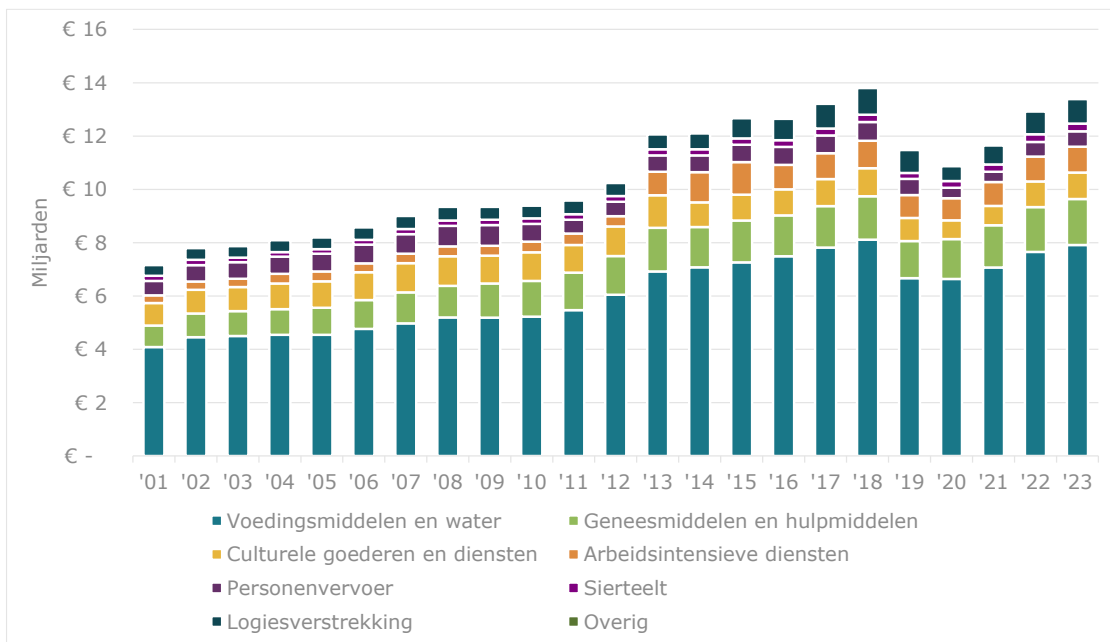


Figuur 3. Budgettair belang verlaagde btw-tarief als deel van de btw-opbrengst 2001-2023. Bronnen: Miljoenennota's 2023, 2019, 2014, 2012, 2010, 2008, 2006, 2004, 2003, CBS; bewerking Dialogic

In Figuur 4 is het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor de periode 2001-2023 uitgesplitst naar de verschillende productgroepen.

Voedingsmiddelen en water zijn de grootste categorie wat betreft budgettair belang (€4,11 miljard in 2001, gestegen naar €6,9 miljard in 2013 en naar verwachting €7,9 miljard in 2023). Daarna volgen geneesmiddelen en hulpmiddelen en culturele goederen en diensten, met een budgettair belang van €800 miljoen in 2001 waarbij het budgettair belang van genees- en hulpmiddelen harder is gestegen naar €1,6 miljard in 2018 en €1,7 miljard in 2023 (naar verwachting), tegenover een stijging bij culturele goederen en diensten naar €1,1 miljard in 2018 en €1 miljard in 2023 (naar verwachting). De productgroepen arbeidsintensieve diensten en logiesverstrekking volgen met een budgettair belang van respectievelijk €0,3 miljard en €0,4 miljard in 2001, €1,1 miljard en €0,6 miljard in 2014 en €1 miljard en €0,9 miljard in 2023 (naar verwachting). De productgroepen sierteelt en personenvervoer zijn de kleinste categorieën wat betreft budgettair belang.

Er zijn duidelijke patronen in de data te herkennen. Voor alle productgroepen is het budgettair belang in 2019 (en opzichte van 2018) afgenomen, vanwege de verhoging van het verlaagde btw-tarief naar 9%. Voor de productgroepen logiesverstrekking en personenvervoer is een sterke daling te zien in het budgettair belang in 2020. Dit kan worden verklaard door de coronacrisis. Het budgettair belang van logiesverstrekking was €0,9 miljard in 2019 en in 2020 is dit gedaald naar €0,6 miljard, waarna het is gestegen tot (naar verwachting) €0,9 miljard in 2023. Het budgettair belang van sierteelt is redelijk constant gebleven rond €0,3 miljard.

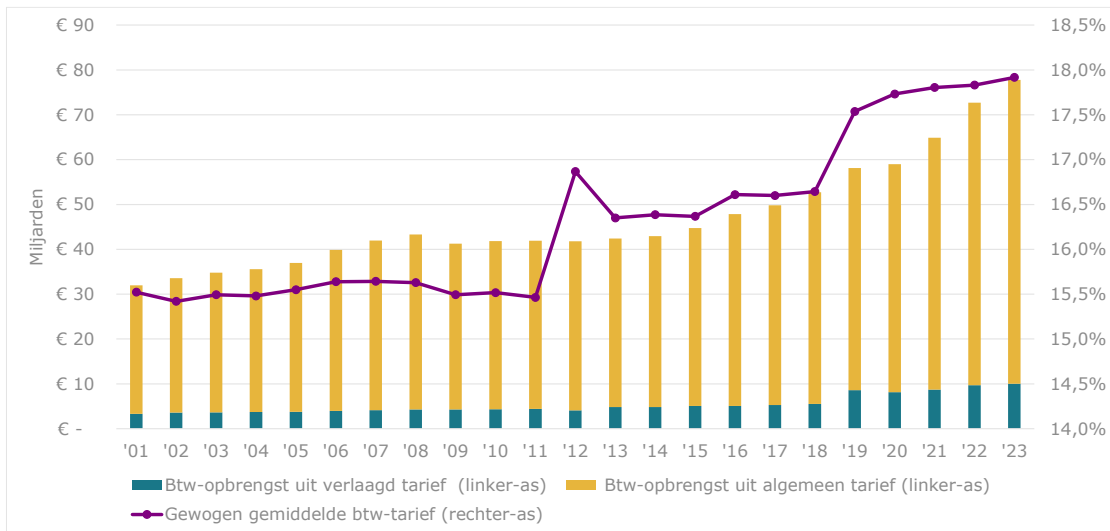


Figuur 4. Budgettair belang verlaagde btw-tarief 2001-2023. Bronnen: Miljoenennota 2023, Miljoenennota 2019; bewerking Dialogic

Figuur 5 toont de btw-opbrengsten uit het verlaagde btw-tarief en de btw-opbrengsten uit het algemene tarief.¹⁶ Zoals bekend bedroeg het verlaagde tarief 6% tot en met 2018 en is het tarief in 2019 verhoogd naar 9%, terwijl het algemene btw-tarief 21% is sinds 2012. In de afbeelding wordt voor de periode 2001-2023 ook een gewogen gemiddeld btw-tarief

¹⁶ De opbrengsten met het algemene tarief zijn als volgt berekend: de totale btw-opbrengsten minus de opbrengsten met het verlaagde btw-tarief.

getoond.¹⁷ Dit gaat van 15,5% in 2001 naar 16,3% in 2013 en 17,9% in 2023. De stijging in het gewogen gemiddelde tarief in 2012 is toe te schrijven aan de verhoging van het algemene btw-tarief naar 21%.



Figuur 5. Gewogen gemiddeld btw-tarief 2001-2023. Bronnen¹⁸: Miljoenennota 2023, Miljoenennota 2019, CBS; bewerking Dialogic

Enigszins in het verlengde van deze onderzoeksvraag kan de vraag worden gesteld hoe de btw-heffing in Nederland zich verhoudt tot andere landen. In vergelijking met andere landen was in Nederland het aandeel btw in huishoudenuitgaven relatief laag: In 2011 was het gemiddelde in de EU 11%, Nederland zat op 7,7%.¹⁹ (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) Verder valt op dat Nederland (in 2019) in de EU een middenpositie inneemt als het gaat om de verhouding opbrengsten uit reguliere en verlaagde btw. (EPRS, 2021) Tot slot zien we dat (in 2019) de Nederlandse Rijksbegroting in verhouding met andere EU-landen relatief beperkt leunt op btw-inkomsten. (EPRS, 2021) Aan de andere kant: Als we voor de hele EU samen bepalen welk deel van de inkomsten afkomstig zijn uit btw, dan zit Nederland ongeveer op een gemiddeld niveau.²⁰ De onderstaande tabel toont een overzicht van de algemene, verlaagde en superverlaagde btw-tarieven in EU-lidstaten.

¹⁷ Met behulp van de bekende twee btw-tarieven en de btw-opbrengsten met het verlaagde en algemene tarief per jaar, is de omzet per jaar berekend waarover belasting is geheven. Door vervolgens de totale btw-opbrengsten te delen door deze omzetcijfers, komt er een gewogen gemiddeld btw-tarief waarmee dezelfde belasting zou worden opgehaald. Ook hier houden we geen rekening met gedragseffecten, zoals een mogelijk hogere afzet indien producten en diensten uit het regulier btw-tarief onder een lager, gewogen gemiddeld, tarief zouden vallen.

¹⁸ Vanwege de leesbaarheid en de bekendheid met deze bron, hanteren we geen formele bronverwijzing naar de Miljoenennota's onder deze afbeeldingen.

¹⁹ Merk op dat in 2011 Nederland andere tarieven hanteerde dan nu het geval is. Zie hoofdstuk 2 voor details.

²⁰ Met andere woorden: er zijn veel kleine EU-landen waar btw een belangrijke rol speelt in de begroting (Kroatië, Bulgarije, Letland, Estland, Cyprus, Litouwen), maar bij enkele grote economieën (Italië, Frankrijk, Duitsland) speelt het een kleinere rol.

Tabel 3. Overzicht van de btw-tarieven in EU-lidstaten per 1 januari 2021, uitgedrukt in procenten. Indien landen meer van één verlaagd tarief hanteren worden beide tarieven aangegeven. Bron (Taxud, 2021)

EU-lidstaat	Verlaagd	Algemeen
België	6/12	21
Bulgarije	9	20
Tsjechië	10/15	21
Denemarken	-	25
Duitsland	7	19
Estland	9	20
Ierland	9/13,5	23
Griekenland	6/13	24
Spanje	10	21
Frankrijk	5,5/10	20
Kroatië	5/13	25
Italië	5/10	22
Cyprus	5/9	19
Letland	5/12	21
Litouwen	5/9	21
Luxemburg	8	17
Hongarije	5/18	27
Malta	5/7	18
Nederland	9	21
Oostenrijk	10/13	20
Polen	5/8	23
Portugal	6/13	23
Roemenië	5/9	19
Slovenië	5/9,5	22
Slowakije	10	20
Finland	10/14	24
Zweden	6/12	25

2.4 Beleidstheorie

In deze paragraaf wordt de beleidstheorie van de verschillende productgroepen die het onderwerp van deze evaluatie zijn gepresenteerd. Dit heeft enige overlap met andere delen van dit hoofdstuk, maar het voornaamste verschil is dat hier op een zeer gestructureerde manier de beleidstheorie per (deel van een) productgroep wordt aangegeven. De vraag “*Wat was het doel?*” wordt voor alle (delen van) productgroepen op een eenduidige wijze beantwoord. Daarna analyseren wij of er sprake is van een logische en redelijkerwijs aannemelijke beleidstheorie. We toetsen op logica door te onderzoeken of er daadwerkelijk input, eventueel een throughput en een outcome (doel) wordt genoemd. Met andere woorden, maakt de beleidsgeschiedenis duidelijk met welk instrument (via welke tussenstap) welk doel zou moeten worden bereikt? We doen dit mede omdat we voor onze analyse van de doeltreffendheid duidelijkheid moeten hebben welke (impliciete) aannames er gedaan worden over de

werking. In het volgende hoofdstuk over doeltreffendheid gaan we immers onderzoeken of de vermeende relatie echt bestaat, hoe sterk deze is en onder welke condities deze aanwezig is.

Tijdens het onderzoek zijn we erop gestuit dat er door de loop der tijd een breed scala aan doelstellingen van het verlaagde btw-tarief voor een bepaalde productgroep is gepresenteerd. Dit brengt ons tot de vraag welke documenten de centrale bron moeten zijn voor de reconstructie van de beleidstheorie. In overleg met de begeleidingscommissie worden de volgende twee documenten als primaire bron gehanteerd:

- De formele toelichting bij de invoering van de wet waarmee de betreffende productcategorie onder het verlaagd tarief is geplaatst. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968)
- Miljoenennota 2023, bijlage 10 *Toelichting op de fiscale regelingen*. (Kamerstukken II 35925, 2021-2022) De teksten in dit document zijn gebaseerd op de parlementaire historie.

Niet in alle gevallen bieden de bovenstaande bronnen voldoende houvast. Indien hier sprake van is dan wordt gekeken naar andere kamerstukken en onderzoeken. Uiteraard maken we gebruik van reguliere literatuurverwijzingen waardoor de bronnen terug te vinden zijn. Verder heeft de begeleidingscommissie de gelegenheid gehad te reflecteren op een conceptversie van de beleidstheorie voor de verschillende (delen van) productgroepen en zijn hun suggesties verwerkt.

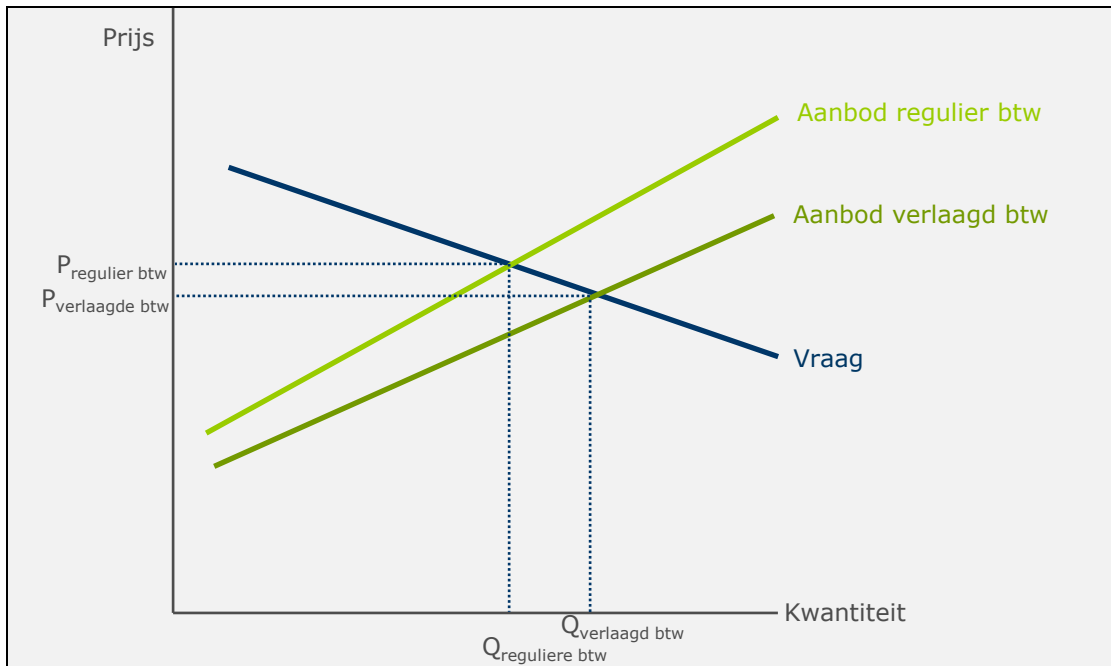
De bron voor de afbakening van de productgroepen is Omzetbelasting, toelichting Tabel I. (Omzetbelasting, toelichting Tabel I, 2022) en de website van de Belastingdienst. Echter, voor dit onderzoek is het niet nodig om in groot detail de exacte afbakening te kennen. We beginnen elke paragraaf over een productgroep met een korte omschrijving welke diensten en/of producten hierbinnen vallen. Dit biedt de lezer voldoende houvast om een goed begrip te krijgen van deze productgroep. Als er meer informatie gewenst is, dan is het mogelijk om gebruik te maken van de website van de Belastingdienst waar wij structureel naar verwijzen in deze secties. Hier wordt op een toegankelijke manier meer detail geboden. Als er nog meer details gewenst zijn, wordt de lezer aangeraden de originele bron (Omzetbelasting, toelichting Tabel I, 2022) te raadplegen.

2.4.1 Integrale analyse van de beleidstheorie over alle productgroepen

In deze paragraaf presenteren we een integrale analyse van de beleidstheorie over alle productgroepen heen. Voor we hierop ingaan, presenteren we kort de economische rationale achter het verlaagde btw-tarief in de onderstaande Box 2. Immers, de verlaging van de prijs voor consumenten en/of een verhoging van de marge van de aanbieders spelen in bijna alle beleidstheorieën van (delen van) productgroepen een rol.

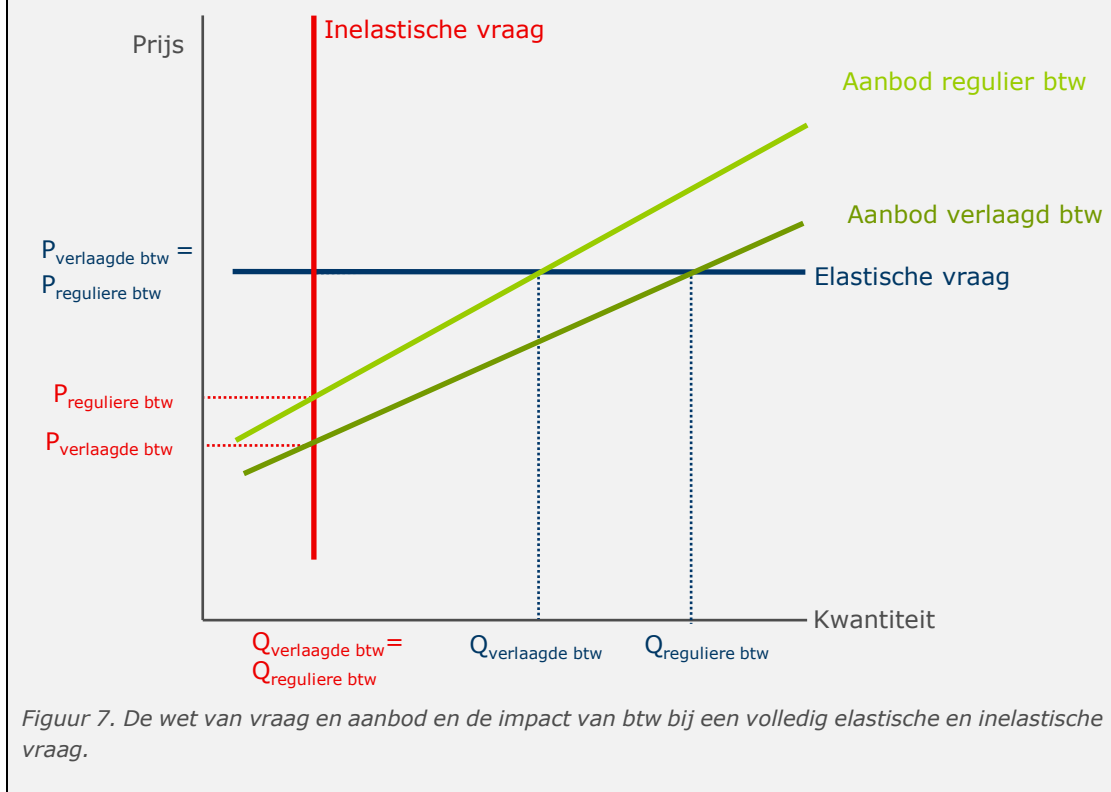
Box 2. Economische effecten van een verlaagde btw

Een lagere btw zorgt voor een voordeel voor producenten en consumenten. Hoe dit voordeel wordt verdeeld, wordt bepaald door de elasticiteit van vraag en aanbod. Figuur 6 toont de wijze waarop de twee btw-tarieven de vraag en het aanbod beïnvloeden. Het verlaagde btw-tarief heeft als gevolg dat het evenwichtspunt verschuift naar een punt met een lagere prijs en een hogere vraag. Consumenten gaan dus meer afnemen tegen een lagere prijs. De hogere vraag zorgt ervoor dat producenten meer kunnen afzetten en een hogere marge kunnen realiseren. Met andere woorden: In theorie zorgt een lager btw-tarief voor lagere prijzen en hogere volumes, waardoor beide partijen een economisch voordeel hebben.



Figuur 6. De wet van vraag en aanbod en de impact van btw

De mate waarin producenten en consumenten profiteren van het verlaagde btw-tarief wordt bepaald door de prijselasticiteit van de vraag en het aanbod. Als consumenten ongeacht de prijs exact evenveel blijven consumeren (inelastische vraag) dan profiteren zij volledig van de lagere btw. Figuur 7 toont met de rode lijn hoe dit in zijn werk gaat. Andersom, als de vraag volledig elastisch is (en consumenten dus oneindig veel meer gaan consumeren bij een iets lagere prijs), dan slaat het voordeel bij de producenten neer, die meer kunnen afzetten.



Figuur 7. De wet van vraag en aanbod en de impact van btw bij een volledig elastische en inelastische vraag.

Het proces dat hierboven beschreven wordt, is nadrukkelijk een model en dus een vereenvoudiging van de werkelijkheid. Tijdseffecten worden bijvoorbeeld volledig genegeerd en er wordt niets gezegd over wanneer de prijzen worden aangepast. Op de lange termijn zal de uitkomst tenderen naar hetgeen hierboven wordt beschreven, maar op de kortere termijn hoeft dit in de praktijk niet altijd zo te gaan. Als de btw op voedingsmiddelen morgen omhoog zou gaan, dan zouden niet alle restaurants om klokslag 12u hun prijzen navenant aanpassen.

Integrale analyse beleidstheorie

Via de tussenstap van “een lagere prijs afnemer” of een “hogere marge producenten” komen de beleidstheorieën voor de productgroepen uit bij een specifiek doel. Tabel 4 toont op de kolommen tien verschillende productcategorieën. De arbeidsintensieve diensten zijn gesplitst omdat er verschillende argumenten gehanteerd worden voor de verlaging van de btw voor verschillende soorten arbeidsintensieve diensten. Op de rijen worden negen argumenten genoemd waarom er sprake zou moeten zijn van het verlaagde btw-tarief. Het is duidelijk dat de eerste vier argumenten duidelijke clusters vormen waar meerdere (delen van) productgroepen aan refereren. Van deze vier argumenten presenteren we een integrale analyse. Voor de laatste vijf specifieke argumenten kunnen we uiteraard geen integrale analyse maken en verwijzen we naar de specifieke beleidstheorie voor deze productiegroep later in dit hoofdstuk.²¹

Tabel 4. Integrale analyse van de doelen van het verlaagde btw-tarief voor verschillende productgroepen

Doelstelling	Voeding en water	Cultuur	Arbeidsintensief alg.	Arbeidsintensief bouw	Agrarische goederen	Sierteelt	Logies	Personenvervoer	ePublicaties	Genees- en hulpmiddelen
1. Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	✓					✓		✓		✓
2. Bemoeigoederen (<i>merit goods</i>)		✓					✓	✓		
3. Ondersteunen sector		✓				✓	✓	✓		
4. Meer werkgelegenheid		✓	✓			✓				
5. Gelijk speelveld (<i>level playing field</i>)									✓	
6. Bestrijding zwarte circuit			✓							
7. Crisis woningbouw bestrijden				✓						
8. Preventie btw-accumulatie					✓					
9. Voorkomen concurrentievervalsingen					✓					

²¹ We hebben overwogen om *Crisis woningbouw bestrijden* ook te scharen onder ondersteunen sector. Dit hebben we niet gedaan omdat hier de crisis bij de woningbouw tijdens de invoering niet alleen betrekking had op de sector, maar ook op de vraagzijde van de markt. Concreet was er weinig economische groei, weinig vertrouwen in de markt en waren financieringsmogelijkheden beperkt.

Minder fiscale druk bij minder draagkrachtigen

Het centrale argument bij de invoering van het verlaagde btw-tarief (minder fiscale druk bij minder draagkrachtigen) komt nu alleen nog maar voor bij (1) voeding en water, (2) sierteelt en (3) personenvervoer. Voor de andere productgroepen wordt dit argument niet gemaakt. Deze beleidstheorie is logisch en een aannemelijke redenering. Het is redelijk om aan te nemen dat een lager btw-tarief in veel gevallen zal leiden tot lagere prijzen voor de betreffende goederen en diensten. Dit zal logischerwijs leiden tot minder fiscale druk op minder draagkrachtigen.

In dit argument ligt enigszins besloten dat het gaat om producten en diensten die als basisbehoefte gezien worden. De minder draagkrachtigen moeten de diensten en goederen uit de betreffende productgroepen uiteraard wel afnemen wil het beoogde effect zich voordoen. Andersom geredeneerd: als het verlaagde btw-tarief alleen zou gelden voor luxe en exclusieve producten en diensten die niet door minder draagkrachtigen worden afgenomen, dan zou de fiscale druk op deze groep niet afnemen. Het is redelijk om aan te nemen dat dit voor (1) voeding en water (2) personenvervoer geldt. Voor de producten van de sierteelt is dit wellicht minder evident. In het volgende hoofdstuk wordt dit nader onderzocht. Op een vergelijkbare manier geldt dat de maatregel minder doelmatig is naar mate belastingplichtigen die buiten de doelgroep vallen deze producten meer afnemen. Er belandt dan immers meer voordeel buiten de doelgroep. Ook dit was een reden om te kiezen voor noodzakelijke basisbehoeften; de gedachte was dat mensen met een hoger inkomen hier in principe niet meer van afnemen dan mensen met een lager inkomen. Dit komt in het hoofdstuk over doelmatigheid verder aan de orde.

Bemoeigoederen

Het tweede argument dat vaak naar voren komt is dat van bemoeigoederen (of merit goods). Dit komt naar voren bij de productgroepen cultuur, logies en personenvervoer. Met andere woorden: de maatschappij neemt te weinig van deze goederen of diensten af en om dit te compenseren moet de overheid interveniëren. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als deze goederen of diensten positieve externaliteiten kennen. Zo profiteren ook andere actoren dan de koper en verkoper van deze dienst. Ook kan er sprake zijn van positieve langetermijneffecten die de consument niet goed meeneemt in zijn overweging. Doordat het verlaagde btw-tarief de prijzen in theorie drukt en hiermee de vraag stimuleert, is er een aannemelijke en logische beleidstheorie aanwezig.

Ondersteunen sector

Het derde argument draait om het ondersteunen van sectoren. Dat geldt voor de sectoren die betrokken zijn bij de productcategorieën cultuur, sierteelt, logies en personenvervoer. Doordat het verlaagde btw-tarief de marge van producenten vergroot en de vraag stimuleert is er een aannemelijke en logische beleidstheorie aanwezig. Vanuit een economisch perspectief is het echter niet duidelijk waarom bepaalde sectoren een voordeel zouden moeten krijgen ten opzichte van andere sectoren indien er geen sprake is van merit goods.

Creëren van meer werkgelegenheid

Het vierde argument draait om het creëren van meer werkgelegenheid. Dat geldt voor de sectoren die betrokken zijn bij de productgroepen cultuur, arbeidsintensieve diensten (algemeen) en de sierteelt. Op het eerste gezicht is er sprake van een logische en aannemelijke beleidstheorie. Doordat het verlaagde btw-tarief de vraag stimuleert, zal er meer arbeid nodig zijn om hieraan te voldoen.

In deze beleidstheorie zit de impliciete aanname dat er geen factoren zijn die voorkomen dat de werkgelegenheid groeit. Indien dit wel zo zou zijn, dan is de beleidstheorie immers niet

meer aannemelijk. We vinden het echter a priori lastig in te schatten in welke mate er (in bepaalde sectoren, op bepaalde momenten) bijvoorbeeld schaarste in het aanbod van arbeid is (geweest) waardoor het doel (het creëren van *meer* werkgelegenheid) niet gerealiseerd kan worden. In het volgende hoofdstuk gaan we hier nader op in.

Verschillende specifieke argumenten

Het vijfde argument (level playing field) is alleen gekoppeld aan elektronische publicaties en hiervan is geen integrale analyse uit te voeren. Hetzelfde geldt voor argument 6 (bestrijding zwart circuit) aan de productcategorie arbeidsintensief algemeen en argument 7 (crisis woningbouw bestrijden) aan de productcategorie arbeidsintensief bouw. De agrarische goederen kennen zelfs twee unieke argumenten preventie btw-accumulatie en voorkomen concurrentievervalsingen, alhoewel door de afschaffing van de landbouwregeling in 2018 deze doelen irrelevant zijn geworden. Later in dit hoofdstuk behandelen we deze aspecten separaat en per productgroep.

2.4.2 Voedingsmiddelen en water

Afbakening van de productgroep

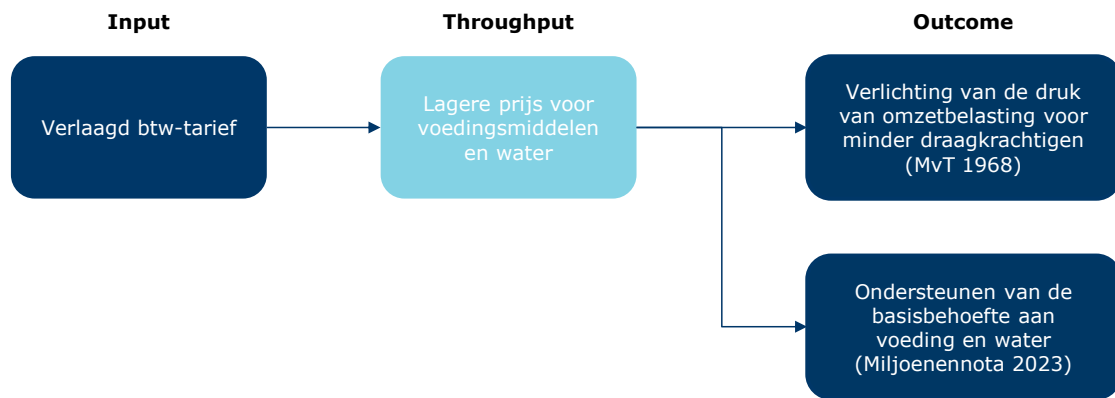
In *Omzetbelasting toelichting op Tabel I* wordt de afbakening van deze productgroep weergegeven. (Omzetbelasting, toelichting Tabel I, 2022) We geven hier een hele korte samenvatting zodat de lezer een eerste beeld krijgt. Hierbij baseren we ons op de website van de Belastingdienst, die uiteraard gebaseerd is op de originele bron. Om de leesbaarheid te vergroten zijn sommige delen van zinnen een hyperlink die verwijst naar het betreffende deel van de website van de belastingdienst. We doen dit structureel voor alle productgroepen en zullen deze passage daarom niet elke keer herhalen.

Voedingsmiddelen zijn een deel van deze productgroep. Op de website van de belastingdienst wordt de volgende definitie hiervan gehanteerd: *Voedingsmiddelen zijn eetwaren en drinkwaren voor menselijke consumptie. Het gaat om producten die zijn bestemd voor oraal gebruik.* Enkele uitzonderingen hierop zijn dranken vanaf een bepaald alcoholpercentage en genotsmiddelen, zoals pruimtabak en afrodisiaca. Water maakt ook deel uit van deze productgroep. Nagenoeg alle vormen van water vallen onder het verlaagde btw-tarief, maar er zijn enkele specifieke uitzonderingen.

Beleidstheorie

Voedingsmiddelen en water waren al bij de invoering van het verlaagde btw-tarief in de wet opgenomen. (Wet op de omzetbelasting, 1968) De beleidstheorie hiervan lijkt dan ook sterk op de redenering die gevolgd wordt bij algemene beleidstheorie, zie §2.3.3. De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie voor voedingsmiddelen en water.

In de Miljoenennota 2023 (Kamerstukken II 35925, 2021-2022) wordt gesproken over het ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water. Dit ligt in het verlengde van de initiële doelstelling uit 1968, maar kan geïnterpreteerd worden alsof het op een bredere doelgroep gericht is dan alleen de minder draagkrachtigen. Alle huishoudens zullen immers een substantiële ondersteuning ervaren van een verlaagd btw-tarief op deze productcategorie.



Figuur 8. Beleidstheorie voor voedingsmiddelen en water.

Reflectie op beleidstheorie

Er wordt een logische en aannemelijke redenering gehanteerd. De redenering is als volgt: De verlaging van de btw zorgt voor een lagere prijs voor de consument. Het is redelijk om aan te nemen dat hier enige sprake van zal zijn. In theorie zal dit kunnen leiden tot de twee genoemde doelen.

2.4.3 Culturele goederen en diensten

Afbakening van de productgroep

De productgroep culturele diensten en goederen is relatief groot en pluriform. Het omvat vijf onderdelen:

- Kunst, verzamelvoorwerpen en antiek;
- Boeken en periodieken;
- Cultuur en recreatie;
- Uitvoerende kunstenaars;
- Sportbeoefening.

Bij **kunst, verzamelvoorwerpen en antiek** speelt uiteraard een discussie wanneer iets wel of geen kunst, verzamelvoorwerp of antiek is. Er is een uitvoerige lijst van wat er exact onder kunst valt (zoals schilderijen, bepaalde standbeelden, zeefdrukken) en wat er niet onder valt (zoals grafmonumenten, bouwtekeningen en bepaalde gebruiksvoorwerpen).

De categorie **Boeken en periodieken** wordt als volgt omschreven: "Boeken, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere periodieke uitgaven die minstens 3 keer per jaar verschijnen op (nagenoeg) vaste tijdstippen en waarvan de inhoud voor de afnemers hetzelfde is, vallen onder het 9%-tarief." Buiten deze categorie vallen bijvoorbeeld reclaimedrukwerk, kabeltelevisie en betaalde (abonnementen op) streamingsdiensten.

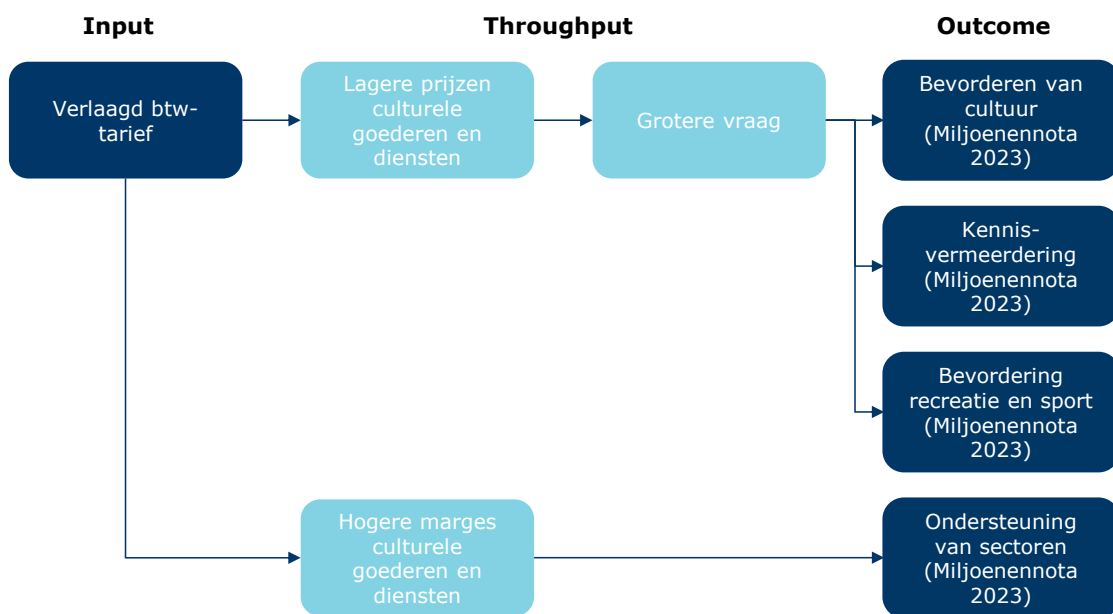
Het onder **cultuur en recreatie** wordt gevormd door toegang tot circussen, dierentuinen, sportwedstrijden, attractieparken, speeltuinen, siertuinen, openbare musea of verzamelingen, bioscopen, podiumoptredens, kermisattracties. Buiten deze categorie vallen bijvoorbeeld toegang tot casino's, beurzen en peepshows.

Als **uitvoerende kunstenaars** optreden valt dit onder het 9%-tarief mits er een artistieke prestatie wordt verricht. Er is een uitvoerige lijst wat hier wel onder valt (zoals optredens van Dj's, komieken, sneltekenaars) en wat er niet onder valt (zoals schminken op bedrijfsfeesten, dinnergameshows, pianobegeleiding bij balletrepetities).

Onder **sportbeoefening** vallen toegang tot sportwedstrijden, gelegenheid geven om te sporten en diensten van zwembaden en sauna's. Bij het geven van gelegenheid tot sporten mag het niet alleen gaan om de passieve verhuur, er moeten "meerdere handelingen worden verricht die een samengestelde dienst vormen".

Beleidstheorie – Algemeen

In de Miljoenennota 2023 wordt gerefereerd aan de doelen van het verlaagde btw-tarief voor cultuur. (Kamerstukken II 35925, 2021-2022) Hier worden vier doelen genoemd, die in Figuur 9 worden getoond. Via lagere prijzen en de hieruit volgende grotere vraag en hogere marges zouden deze doelen bereikt moeten worden.



Figuur 9. Beleidstheorie voor culturele goederen en diensten volgens de Miljoenennota 2023 (Kamerstukken II 36200, 2, 2022-2023)

Reflectie op beleidstheorie

De beleidstheorie die hierboven wordt weergegeven lijkt een logische en aannemelijke opzet te kennen. Het is redelijk te veronderstellen dat de grotere vraag naar culturele goederen en diensten ervoor zorgt dat cultuur, recreatie en sport wordt bevorderd en er sprake is van (meer) kennisvermeerdering. Ook de vermeende relatie tussen hogere marges en ondersteuning van de sectoren is een redelijke veronderstelling.

Nadere differentiatie van de productgroep culturele goederen en diensten

Het verlaagde btw-tarief voor de cultuursector heeft een complexere historie dan de bovenstaande afbeelding doet vermoeden. Zo zijn sinds 1969 boeken, kranten, tijdschriften en nieuwsbladen onder het verlaagde btw-tarief geplaatst. Musea waren bijvoorbeeld tot 1996 vrijgesteld van btw-heffing en vielen daarna onder het verlaagde tarief. Sportwedstrijden en bioscopen vielen daarentegen tot 1996 onder het reguliere btw-tarief en vallen sindsdien onder het lage tarief. Voor podiumkunsten geldt hetzelfde, maar dan sinds 1998. Over het algemeen kunnen we stellen dat de bovenstaande afbeelding geen recht doet aan de complexiteit van de beleidstheorie van het verlaagde btw-tarief in de cultuursector. Het is daarom wenselijk om verschillende categorieën uit te splitsen.

Tegelijkertijd is de beleidstheorie voor de verschillende categorieën vaak niet goed uit de wetsgeschiedenis op te maken, bijvoorbeeld doordat bij een wetswijziging geen concreet doel wordt gegeven, maar wordt gesteld dat meerdere partijen om verscheidene redenen hebben gepleit voor toepassing van het verlaagd tarief op de betreffende productcategorie, zie Box 3. Daarom stellen we voor deze categorieën de beleidstheorie op aan de hand van de richtlijnen die in 2008 zijn opgesteld door het ministerie van OCW, voor de evaluatie van het verlaagd tarief voor cultuur. (APE, 2008)²² Hierbij gaat het om de volgende categorieën diensten en goederen:

- Boeken;
- Dag- en nieuwsbladen en tijdschriften;
- Musea;
- Podiumkunsten;
- Bioscopen.

Voor diensten en goederen die wel onder de hoofdcategorie culturele diensten en goederen vallen, maar niet onder de bovenstaande opsomming hanteren we de generieke beleidstheorie die in Figuur 9 wordt getoond. Hierbij gaat het om de volgende onderdelen:

- Kunst, verzamelvoorwerpen en antiek;
- Toegang tot culturele activiteiten met uitzondering van musea en bioscopen. Hierbij gaat het dus bijvoorbeeld om circussen, dierentuinen, sportwedstrijden, attractieparken, speeltuinen, siertuinen, en kermisattracties.

²² Merk op dat deze bronverwijzing refereert aan een evaluatie die is uitgevoerd voor het onderzoeksbureau APE. Echter in deze evaluatie van APE is een bijlage opgenomen met deze richtlijnen die door OCW zijn aangereikt.

Doelstellingen verlaagd tarief voor culturele prestaties in de beleidsgeschiedenis

In 1995 werd het verlaagde btw voor culturele prestaties, sportevenementen en voorbehoedmiddelen ingevoerd. Hierbij werd in de Memorie van Toelichting een goed overzicht gegeven van de beleidsgeschiedenis, welke hieronder wordt geciteerd. (Kamerstukken II 24428, 1995-1996)

"Reeds vele jaren wordt in Nederland van veel kanten gepleit voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op culturele prestaties.

In dit verband denk ik niet alleen aan de onderscheiden sectoren zelf, maar ook de Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft zich ter zake meer dan eens positief uitgesproken⁷, en onlangs heeft de Raad voor de kunst nog een pleidooi gehouden voor bedoelde btw-tariefmaatregel. Ook tijdens de laatste Algemene Politieke Beschouwingen⁸ is van verscheidene kanten met een keur van argumenten aangedrongen op een actief cultuurbeleid van de overheid.

In dit verband kan tevens worden gewezen op een aantal overwegingen uit de Nota Cultuurbeleid 1993-1996 (Kamerstukken II 1991/92, 22 602, nrs. 1-2) en uit de Vierde Nota Ruimtelijke Ordening Extra (Kamerstukken II 1990/91, 21 879, nrs. 1-2). In deze nota's wordt onder meer ingegaan op de internationale aspecten van cultuurbeleid, de rol van culturele voorzieningen in de economische concurrentiestrijd tussen steden en regio's in Europa, het belang van het culturele aanbod voor de toeristenindustrie en de bijdrage die het Nederlandse cultuurbezit kan leveren aan de bevordering van de nationale en plaatselijke economie en de werkgelegenheid.

Het is mede tegen vorenstaande achtergrond dat het kabinet voorstelt een deel van de budgettaire opbrengst van het reparatiewetsvoorstel-btw in te zetten om de eerdergenoemde culturele prestaties over te brengen naar het verlaagde btw-tarief."

Citaat uit: (Kamerstukken II 24428, 1995-1996)

Hieronder worden de beleidstheorie van de vijf categorieën (1) Boeken, (2) Dag- en nieuwsbladen en tijdschriften, (3) Musea, (4) Podiumkunsten en (5) Bioscopen nader uitgewerkt.

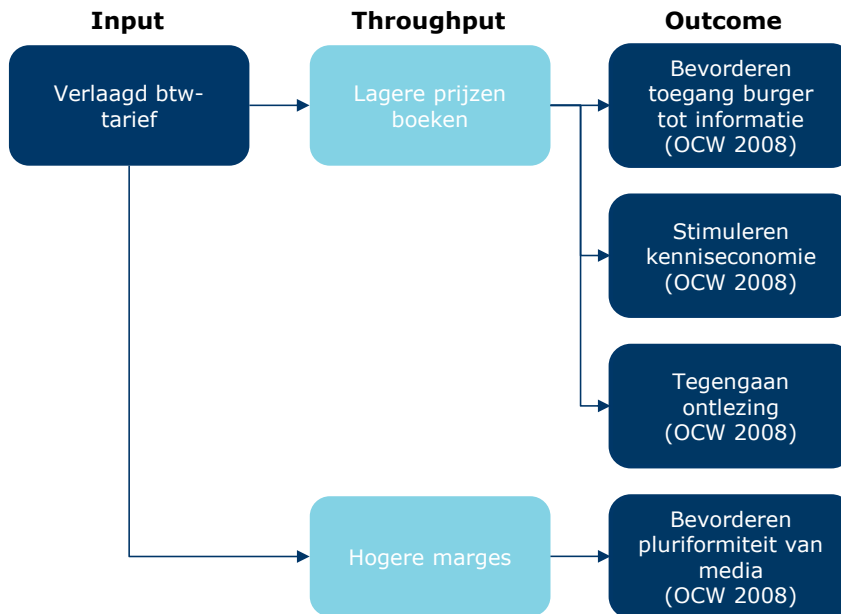
Beleidstheorie – Boeken

In de genoemde richtlijnen van OCW wordt het volgende gesteld:

"Het doel van het verlaagde BTW-tarief bij de aanschaf van boeken is:

- Het bevorderen van de toegang van de burger tot informatie;
- Het bevorderen van de pluriformiteit van de media;
- Het stimuleren van de kenniseconomie;
- Het tegengaan van ontlezing." (APE, 2008)

Om van het verlaagd tarief tot deze doelen te komen hebben we twee tussenstappen toegevoegd: lagere prijzen en hogere marges.



Figuur 10. Beleidstheorie voor boeken

Reflectie op beleidstheorie - Boeken

Er wordt een logische en aannemelijke redenering gehanteerd. De verlaging van de btw zorgt in theorie voor lagere prijzen voor de consument en hogere marges voor de verkoper. Lagere prijzen, die niet alleen voor consumenten gelden maar bijvoorbeeld ook voor scholen en bibliotheken die boeken inkopen, zullen logischerwijs kunnen bijdragen aan de eerste drie doelen. De hogere marges kunnen de pluriformiteit bevorderen doordat met name de kleine uitgevers vanwege de lage marges in de sector kwetsbaar zijn.

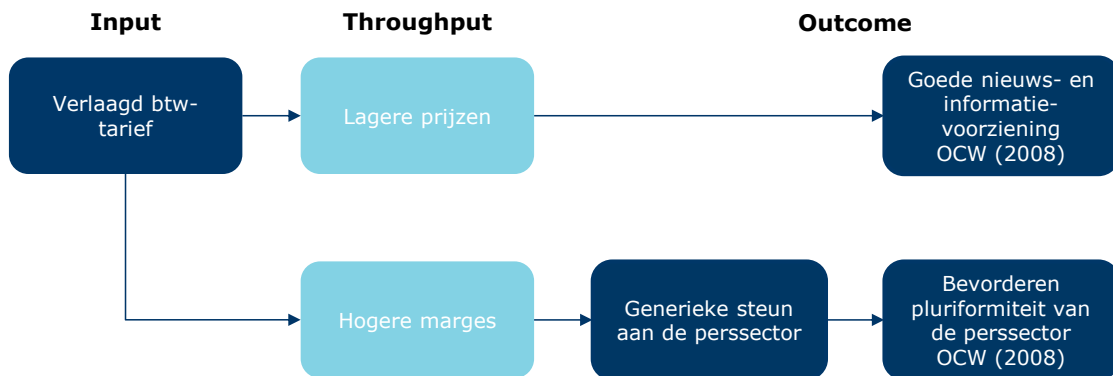
Beleidstheorie – Dag- en nieuwsbladen en tijdschriften

Toepassing van het verlaagde btw-tarief op periodieken stamt ook al uit 1969. Het werd volgens de richtlijnen ingegeven door twee overwegingen:

"a) vanwege het belang van een goede nieuws- en informatievoorziening voor de parlementaire democratie dient de prijs van kranten en (opinie)bladen zo laag mogelijk te zijn;

b) door een laag BTW-tarief wordt generieke steun gegeven aan de perssector. Die staat onder druk door een geleidelijk afkalvende positie op de reclamemarkt; sinds de invoering van reclame op radio en televisie in 1967 en de opkomst van commerciële omroepen in 1989 is die afkalving nog extra versterkt. Door deze vorm van generieke steun levert de overheid

een indirecte bijdrage aan instandhouding/stimulering van de pluriformiteit in de perssector.” (APE, 2008)



Figuur 11. Beleidstheorie voor dag- en nieuwsbladen

Reflectie op beleidstheorie - Dag- en nieuwsbladen en tijdschriften

De beleidstheorie is logisch. Het verlaagde tarief vertaalt zich in lagere prijzen en/of hogere marges. Door lagere prijzen kunnen periodieken toegankelijker worden. De steun aan de perssector kan pluriformiteit bevorderen, net als we hiervoor bij boeken zagen, doordat kleine uitgevers hierdoor makkelijker hun hoofd boven water kunnen houden. Er moet wel worden opgemerkt dat deze sector er tegenwoordig heel anders uitziet dan bij invoering van de btw in 1969, en ook heel anders dan toen OCW in 2008 deze richtlijnen opstelde. Denk hierbij met name aan de opkomst van digitale/online informatievoorziening (zie ook par. 2.4.9).

Bibliotheken

Bibliotheken (verhuur van boeken en periodieken) vallen sinds 1969 onder het verlaagd tarief. In de APE-evaluatie van het verlaagd tarief voor cultuur, en in de genoemde richtlijnen van OCW daarbij, zijn bibliotheken als aparte categorie meegenomen. In de richtlijnen wordt over deze categorie gezegd dat *“doel en reden kunnen worden gevonden in de algemene doelstelling van het verlaagde tarief.”* (APE, 2008)

Uit de richtlijnen wordt niet duidelijk of het ondersteunen van de bibliotheeksector als zelfstandig doel wordt gezien, noch komt dit naar voren in de MvT (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) of MvA (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968) bij de invoering in 1968. Onzes inziens geldt de opgestelde beleidstheorie onder de kopjes ‘boeken’ en ‘dag- en nieuwsbladen en tijdschriften’ mutatis mutandis ook voor verhuur. Wij nemen bibliotheken dan ook niet op als losse categorie.

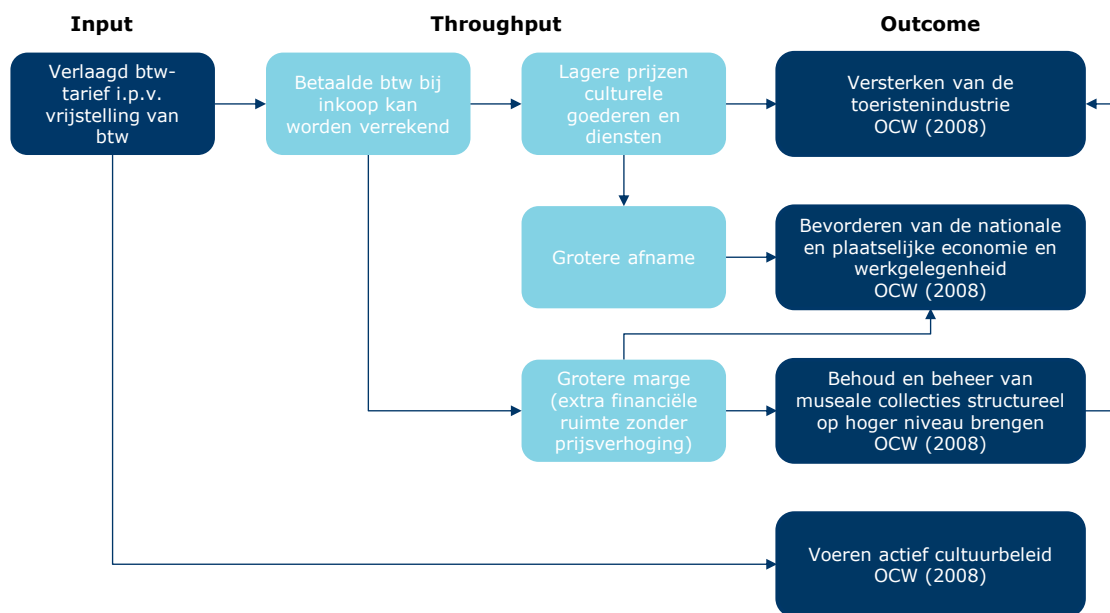
Beleidstheorie – Musea

Musea waren vanaf invoering van de btw in 1969 tot 1996 (deels) vrijgesteld van btw. (APE, 2008) Sinds 1996 vallen ze onder het verlaagd tarief. Hierover wordt in de richtlijnen van OCW het volgende opgemerkt:

“Sinds 1 januari 1996 zijn musea BTW-plichtig. Zij zijn daarbij in het verlaagde tarief ingedeeld. Deze maatregel levert de museumsector jaarlijks ca. 11 mln. euro op. Aan het doel van deze BTW-plicht en de toepassing daarbij van het verlaagde BTW-tarief bij de toegang tot de openbare musea zit een lang verhaal vast. Uit de wetsgeschiedenis, kamerstukken en toespraken/persberichten blijkt dat aan het invoeren van het verlaagde BTW-tarief de volgende beleidsdoelstellingen zijn gekoppeld:

- De inzet van het kabinet om de effecten van de in het regeerakkoord vastgelegde ombuigingen voor de gesubsidieerde culturele sector te compenseren.²³ De BTW-plicht stelt de musea namelijk in staat het behoud en beheer van hun collecties structureel op een hoger niveau te brengen, nu de projectsubsidieregeling in het kader van het Deltaplan voor niet-rijksmusea op een lager niveau wordt gebracht;²⁴
- Een actief cultuurbeleid te kunnen voeren;²⁵
- Het belang van het culturele aanbod voor de toeristenindustrie;²⁶
- De bijdrage die het Nederlandse cultuurbezit kan leveren aan de bevordering van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid.²⁷ (APE, 2008)

Doordat hier geen sprake is van verschuiving van het reguliere tarief naar het verlaagd tarief, maar van een wijziging van een vrijstelling naar het verlaagd tarief, is het mechanisme anders dan bij de meeste productcategorieën. In plaats van geen btw, gaat de consument 9% (destijds 6%) btw betalen. Dit lijkt te impliceren dat de consumentenprijs met 9% stijgt, maar dat is niet correct. Doordat niet langer sprake is van een vrijstelling, kunnen musea de door henzelf bij inkoop betaalde btw aftrekken van de btw die zij moeten afdragen. Doordat de inkoop deels is belast met 21%, terwijl toegang tot het museum belast is met 9%, zal de voorbelasting al snel meer zijn dan de ontvangen btw. Musea kunnen in dat geval meer aftrekken dan dat zij zelf hoeven af te dragen, wat ook betekent dat het financiële voordeel voor musea groter is dan het financiële nadeel voor de consument. Musea kunnen er dus voor kiezen om de consumentenprijs gelijk te houden in plaats van te laten stijgen (de verkoopprijs inclusief btw wordt gelijk aan de oude verkoopprijs met vrijstelling), om vervolgens nog steeds extra financiële ruimte over te houden.



Figuur 12. Beleidstheorie voor musea

²³ Voetnoot in citaat: (Kamerstukken II 24428, 1995-1996) p.5, p. 9.

²⁴ Voetnoot in citaat: Persbericht, dd. 28-1-1997, directie communicatie OCW.

²⁵ Voetnoot in citaat: (Kamerstukken II 24428, 1995-1996), p 11.

²⁶ Voetnoot in citaat: (Kamerstukken II 24428, 1995-1996), p. 8.

²⁷ Voetnoot in citaat: (Kamerstukken II 24428, 1995-1996), p. 8.

Reflectie op beleidstheorie - Musea

De beleidstheorie kent op hoofdlijnen een logische structuur. Via een aantal tussenstappen kan de wijziging van vrijstelling naar het verlaagd tarief leiden tot de genoemde doelen. De verlaging (in plaats van een vrijstelling) leidt ertoe dat betaalde btw kan worden verrekend. Dit kan leiden tot lagere prijzen en/of hogere marges. Er is een positief effect indien er (veel) diensten/producten (zoals verbouwingen) tegen het reguliere btw-tarief wordt ingekocht en tegen het verlaagde btw-tarief wordt verkocht. Het is redelijk te veronderstellen dat de lagere prijs leidt tot een grotere afname. Verder is het redelijk dat de eerste drie doelen worden veroorzaakt door de throughputs: (1) Lagere prijzen en behoud van collecties zouden de toeristenindustrie kunnen versterken. (2) Een grotere afname en hogere marges zou de nationale economie en werkgelegenheid kunnen bevorderen. (3) de hogere marges zouden ertoe kunnen leiden dat collecties worden behouden.

Het laatste doel, (4) het voeren van een actief cultuurbeleid, is in onze visie niet logisch. Wellicht zou het logischer zijn om te stellen dat het verlaagde btw-tarief een manier is om actief cultuurbeleid te voeren dan te stellen dat het verlaagde btw-tarief leidt tot een actief cultuurbeleid. Op basis van de interviews en van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief voor cultuur, zouden we wellicht kunnen stellen dat het inhoudelijke doel van een actief cultuurbeleid is om meer mensen in contact te laten komen met cultuur, in dit geval met musea. Toch is dit niet geheel duidelijk en is de theorie op dit aspect op zijn minst slecht uitgewerkt.

Beleidstheorie – Podiumkunsten

Sinds 1998 is het verlaagde tarief van toepassing op de toegang tot podiumkunsten. Het doel hiervan was volgens de richtlijnen als volgt:

"Dat langs de weg van de verlaging van het BTW-tarief aan de sector een compensatie kon worden geboden voor de kosten van de Arbeidstijdenwet en de vergrijzing in de sector. Het was niet de bedoeling dat de toegangsprijzen zouden worden verlaagd, omdat het voordeel diende te worden aangewend om de gevolgen van de Arbeidstijdenwet en de vergrijzing op te vangen." (APE, 2008)

In tegenstelling tot bij veel nadere categorieën was het dus expliciet niet de bedoeling dat de prijzen zouden worden verlaagd. De benodigde tussenstap om te komen tot het opvangen van de genoemde negatieve gevolgen, is dat de marges omhooggaan.



Figuur 13. Beleidstheorie voor podiumkunsten

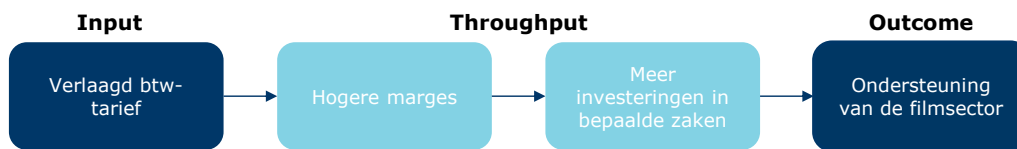
Reflectie op beleidstheorie - Podiumkunsten

Er is sprake van een logische beleidstheorie. Het verlaagd tarief vertaalt zich deels in hogere marges. Met de hogere marges zouden de negatieve gevolgen van andere ontwikkelingen deels kunnen worden opgevangen zonder de prijzen te verhogen. We kunnen vooraf echter niet inschatten in welke mate er sprake is van over- of ondercompensatie voor de sector.

Beleidstheorie – Bioscopen

De beleidsgeschiedenis van het verlaagd tarief voor bioscopen is complex, met onder meer twee convenanten met afspraken over bepaalde investeringen als een soort tegenprestatie voor toepassing van het verlaagd tarief, maar komt uiteindelijk neer op het ondersteunen

van de filmsector. (APE, 2008) OCW stelt in de richtlijnen dat de achtergrond van de tariefverlaging voor bioscoopbezoek "dezelfde [is] als de meer algemeen geformuleerde doelstelling van de verzamelpost voor kunst en cultuur. Voor deze sector geldt vooral de bevordering van de filmsector." (APE, 2008) Het verlaagd tarief moet dus leiden tot hogere marges, die (in combinatie met gemaakte afspraken) moeten leiden tot meer investeringen en het ondersteunen van de filmsector.



Figuur 14. Beleidstheorie voor bioscopen

Reflectie op beleidstheorie - Bioscopen

De beleidstheorie is logisch. Het is redelijk om aan te nemen dat een deel van de btw-verlaging zal leiden tot hogere marges. De hogere marges worden (deels) geïnvesteerd in nieuwe producties, waardoor de filmsector ondersteund wordt. Omdat bij beide stappen onvolledig doorwerken, is het onduidelijk in welke mate het verlaagd tarief ook echt bijdraagt aan de ondersteuning van de sector.

2.4.4 Arbeidsintensieve diensten

Afbakening van de productgroep

Onder arbeidsintensieve diensten vallen vijf hoofdcategorieën van diensten: reparatie van (1) fietsen, (2) lederwaren en schoeisel, (3) kleding en huishoudlinnen, (4) diensten van kappers en (5) werkzaamheden aan woningen. Onder deze verschillende categorieën vallen verschillende diensten die we hieronder nader uitwerken:

- **Reparatie van fietsen.** Onder het verlaagde tarief vallen reparatie en preventief onderhoud van (elektrische) fietsen, maar niet van snorfietsen, brommers en bromscooters. Ook de verkoop valt onder het reguliere btw-tarief.
- **Reparatie van lederwaren en schoeisel.** Onder het verlaagde tarief vallen reparatie van schoeisel en kleine leren gebruiksartikelen, zoals koffers, tassen, jassen, handschoenen, portemonnees, et cetera. Grote artikelen (zoals meubels en zadels) vallen in het reguliere tarief.
- **Reparatie van kleding en huishoudlinnen.** Onder het verlaagde tarief vallen reparaties en vermakingen van kleding en huishoudlinnen zoals gordijnen, vitrages, dekens, lakens, et cetera. Grote artikelen (zoals vloerkleden, bekleding van banken) vallen er wederom buiten. Ook het wassen, stomen, et cetera valt in het reguliere btw-tarief.
- **Diensten van kappers.** Onder het verlaagde tarief vallen kapperswerkzaamheden, zoals knippen, wassen, föhnen, verven, et cetera, Ook de producten die hierbij gebruikt worden (zoals shampoo, haarverf, gel) vallen eronder. De verkoop van losse producten valt in het reguliere tarief, net als diensten gericht op haarverzorging voor dieren.
- **Werkzaamheden aan woningen.** Onder het verlaagde tarief vallen twee diensten, die we hieronder benoemen. Omdat voor de eerste dienst een andere beleidstheorie van toepassing is dan voor arbeidsintensieve diensten als geheel, werken we dit in iets meer detail uit.
 - Het isoleren, schilderen, stukadoors en behangen van woningen die ouder zijn dan 2 jaar valt onder het 9%-tarief.

- Bij *isoleren* is het doel dat de woning energiezuiniger wordt. De arbeidskosten voor het aanbrengen vallen onder het verlaagde btw-tarief, de materialen niet.
 - Bij *schilderen* vallen zowel de arbeid als het materiaal onder het verlaagde btw-tarief. Ook het voorbereiden (zoals afschuren) valt eronder.
 - Bij *stukadoren* vallen zowel de arbeid, de voorbereidingen en het materiaal onder het verlaagde tarief.
 - Bij *behangen* vallen zowel de arbeid, de voorbereidingen en het materiaal onder het verlaagde tarief. Het leveren van behang valt onder het normale tarief.
- Het schoonmaken in woningen valt onder het verlaagde tarief. Het schoonmaken van de buitenkant van woningen en specifieke diensten (zoals schoorsteenvegen, parketvloeren, waterschade) vallen onder het normale tarief.

Beleidstheorie - Algemeen

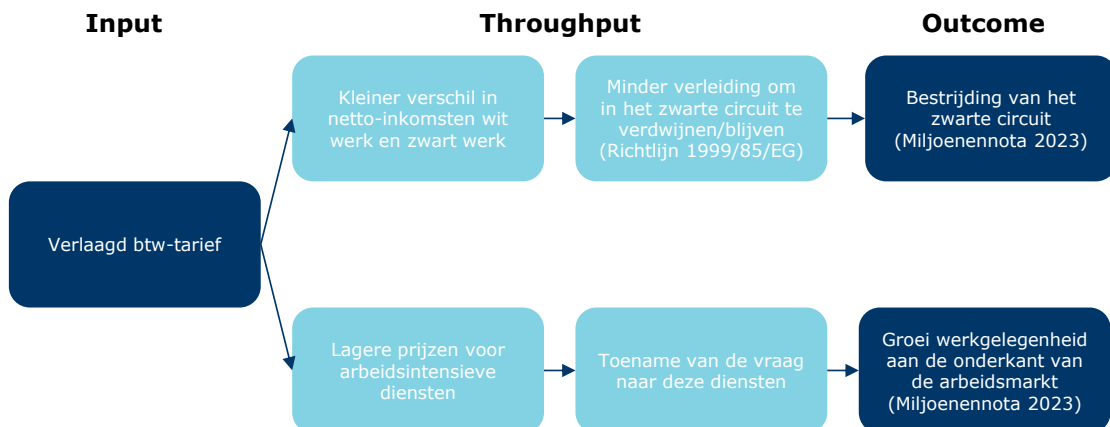
In deze sectie gaan we in op de algemene beleidstheorie voor arbeidsintensieve diensten in het algemeen. De beleidstheorie voor *isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen ouder van twee jaar* verschilt en wordt verder in deze paragraaf uitgewerkt.

De toepassing van het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten begon in 2000 als experiment. (Kamerstukken II 26820, 1999-2000) Het is verschillende keren verlengd en kreeg in 2009 een permanent karakter. In de Miljoenennota 2023 worden twee doelen aangegeven van het verlaagde btw-tarief voor deze productgroep: (1) bestrijding van het zwarte circuit en (2) groei van werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt. (Kamerstukken II 36200, 2, 2022-2023) In 2009 werd de Richtlijn vanuit Europa aangepast en kon deze maatregel permanent worden. In deze richtlijn wordt aangegeven dat: *“de toepassing van verlaagde btw-tarieven op lokale diensten geen echte bedreiging vormt voor de goede werking van de interne markt, en onder bepaalde voorwaarden gunstige effecten kan hebben op de werkgelegenheid en de **bestrijding van de ondergrondse economie.**”* (Richtlijn 2009/47, 2009) De relatie tussen een verlaagd btw-tarief en bestrijding van het zwarte circuit is niet evident. De redenering is als volgt: een verlaagd btw-tarief leidt tot een kleiner verschil in netto-inkomsten tussen zwartwerk en witwerk. Hierdoor wordt de prikkel om zwart te werken kleiner, waardoor het zwarte circuit kleiner zal worden.

In 2000 gaf de staatssecretaris van Financiën dan ook aan dat *“Het experiment tot doel [heeft] de werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt te stimuleren.”*²⁸ Bij het Belastingplan werd duidelijk gemaakt dat het om een experiment ging: *“Voorts mag het experiment de werking van de interne markt niet in gevaar brengen en moet er een nauw verband zijn tussen de lagere prijzen die uit de tariefverlaging voortvloeien en de voorzienbare toename van vraag en arbeid.”* (Kamerstukken II 26820, 1999-2000) Om te komen van een verlaagd btw-tarief tot een groei van de werkgelegenheid moeten we twee tussenliggende stappen nemen. Het verlaagde tarief leidt tot lagere prijzen voor de consument. Deze lagere prijzen leiden tot een toename van de vraag en dit leidt tot een groei van de werkgelegenheid.

²⁸ Wijziging Wet op de omzetbelasting 1968 i.v.m. toepassing verlaagd BTW-tarief op een aantal arbeidsintensieve diensten, 13 maart 2000, WV2000/113. (Wijziging Wet op de omzetbelasting 1968, 2000)

De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie voor de productgroep *arbeidsintensieve diensten algemeen*.



Figuur 15. Beleidstheorie voor de productgroep *arbeidsintensieve diensten - algemeen*

Reflectie op beleidstheorie – algemeen

De beleidstheorie is onzes inziens redelijk logisch. Het verlaagde tarief zal in theorie kunnen leiden tot de throughput effecten en dit kan leiden tot de beoogde doelen. We hebben wel enkele kanttekeningen:

- Het is niet evident dat er een sterke relatie is tussen het verlaagde btw-tarief en het verschil tussen zwartwerk en witwerk. In 1986 (dus 12 jaar voor de invoering) bracht de Staatssecretaris dit argument ook al naar voren: "*[dit] zal het financiële voordeel bij fraude weliswaar verlagen, maar betwijfeld moet worden of de fraude hierdoor in aanzienlijke mate zal afnemen. De hoogte van de af te dragen belasting in de sector van de dienstverlening wordt immers niet alleen bepaald door de btw doch mede en vooral door de hoogte van de sociale verzekeringspremies en de loon- en de inkomstenbelasting.*" (Kamerstukken II 19812;, 1986-1987)
- We zouden -juist bij deze productcategorie- verwachten dat in de Miljoenennota het argument wordt gemaakt dat het hier gaat om diensten die afnemers in hun eigen tijd zelf kunnen uitvoeren. Denk aan het plakken van een fietsband, schilderen in huis, repareren van kleding, et cetera. In een Kamerbrief uit 2008 geeft de Staatssecretaris van Financiën aan dat één argument voor verlaagde btw voor arbeidsintensieve diensten is dat: "*vanwege hun grote vervangbaarheid en dus prijsgevoeligheid [zullen arbeidsintensieve diensten] een sterker gedragseffect sorteren. Daarom is er reden om diensten die eenvoudig zelf uitvoerbaar zijn laag te belasten.*" (Kamerstukken II 22112, 2008-2009)
- In 2011 heeft de Staatssecretaris van Financiën expliciet aangegeven dat er nog een ander doel is van het verlaagde btw-tarief. "*Overigens is voor een politiek oordeel over het effect van een verlaag [sic] btw-tarief relevant dat het niet altijd het (enige) doel van een btw-verlaging is geweest om het fiscale voordeel volledig bij de consument te laten neerslaan. Het btw-tarief op arbeidsintensieve diensten had bijvoorbeeld niet alleen als doelstelling het verlagen van de prijzen waarmee de werkgelegenheid gestimuleerd zou worden, maar ook het bieden van de mogelijkheid aan ondernemers om investeringen te doen waarmee een kwaliteitsverbetering in de markt gepaard zou gaan.*" (Kamerstukken II 32740, 2010-2011) Als wij echter terugkijken in de documentatie vóór 2011 hebben we dit tweede doel niet kunnen terugvinden. Daarom hebben we dit ook niet opgenomen in de beleidstheorie.

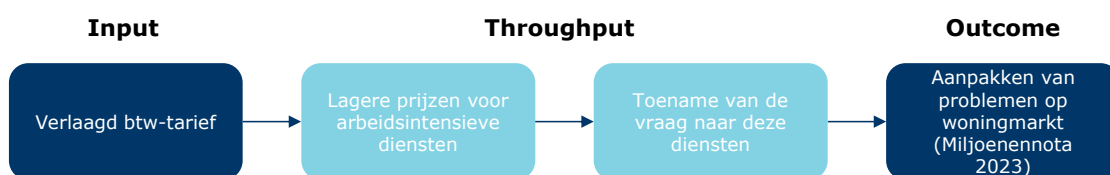
Beleidstheorie - Isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen

Het verlaagde btw-tarief voor het isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen ouder dan twee jaar is later ingevoerd dan het verlaagde btw-tarief op de algemene arbeidsintensieve diensten die we hierboven beschreven. Omdat hier een specifiek (ander) doel aangekoppeld is, behandelen we deze categorie separaat. In de Miljoennota is aangegeven dat één van de doelen van het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten het *aanpakken problemen op de woningmarkt* is. (Kamerstukken II 35925, 2021-2022) Het lijkt erop dat dit expliciet verwijst naar deze specifieke set diensten, want de andere diensten (kapper, fietsenmaker, et cetera) hebben hier weinig raakvlak mee. In de toelichting op de woonvisie uit 2011 wordt aangegeven dat in 2009 maatregelen zijn getroffen om de negatieve effecten van de crisis op de woningbouw te dempen: "Herstel van de investeringen is sterk afhankelijk van een herstel van de vraag, en dus van economische groei, (herstel van) vertrouwen en financieringsmogelijkheden" (Kamerstukken II 32500, 2011) In onze visie zijn beide argumenten sterk aan elkaar gerelateerd. Om de brug te slaan tussen het verlaagde btw-tarief en het herstel van investeringen, maken we wederom een pad via een lagere prijs en de hierdoor toegenomen vraag.

Reflectie op beleidstheorie - Isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen

In onze visie was de beleidstheorie logisch op het moment dat deze werd ingevoerd. Het lagere tarief kon zich deels vertalen in lagere prijzen. Dit kon zich deels vertalen in een hogere vraag en dit kon deels leiden tot het aanpakken van de problemen op de woningmarkt.

Het is te betwijfelen of de problemen op de woningmarkt die toen speelden (weinig economische groei, weinig vertrouwen en weinig financieringsmogelijkheden) (Kamerstukken II 32500, 2011) nu nog steeds een grote rol spelen. Ook nu kent de woningmarkt grote uitdagingen, maar dit zijn andere uitdagingen dan toentertijd. Zo noemde De Nederlandse Bank de huizenmarkt *al een tijd oververhit* en zijn de financieringsmogelijkheden juist heel ruim door de lage rente, belastingvoordelen en ruime leennormen. (DNB, De Woningmarkt, 2023). De laatste maanden van 2023 lijken daarentegen weer te wijzen op een afkoeling van de markt.²⁹



Figuur 16. Beleidstheorie voor de productgroep arbeidsintensieve diensten - Isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen

²⁹ Zie bijvoorbeeld [CBS.nl](https://www.cbs.nl)

2.4.5 Agrarische goederen (met uitzondering van sierteelt)

Afbakening van de productgroep

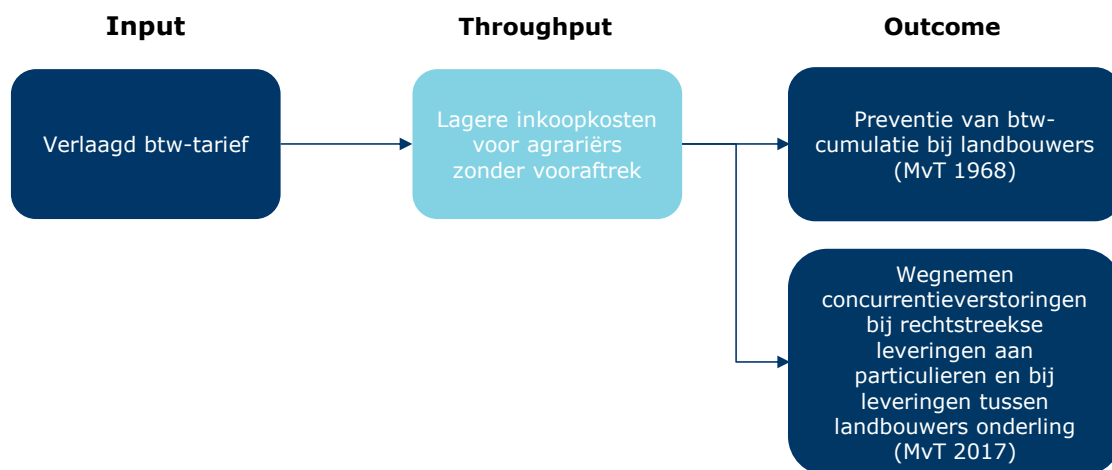
Een breed scala aan agrarische goederen valt onder het verlaagde btw-tarief. Hierbij gaat het onder andere om granen en peulvruchten die niet voor menselijke consumptie zijn bestemd, vee en slachtafval, pootgoed voor de teelt van groenten en fruit, stro en veevoer. Pootgoed en zaden bestemd om planten of paddenstoelen met een hallucinogene of psychedelische werking te kweken vallen onder het algemene btw-tarief.

Sinds de afschaffing van de landbouwregeling en veehandelsregeling zijn per 1 januari 2018 een aantal leveringen en diensten die uitsluitend aan landbouwers worden geleverd onder het algemene btw-tarief geplaatst. (MvT Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling, 2017) Dit betreft in onderdeel a van tabel I van de Wet OB 1968 (Wet op de omzetbelasting, 1968) de posten 5 en 32, bijvoorbeeld broedeieren voor pluimvee en gas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten, in onderdeel b van dezelfde tabel betreft dit de posten 13 en 18, bijvoorbeeld bepaalde diensten verricht aan landbouwers en het vervoer van het gas genoemd onder onderdeel a, post 32. Er resteren in tabel I leveringen en diensten die in overwegende mate worden geleverd aan landbouwers maar ook wel aan particulieren.

Sierteeltproducten vallen ook binnen deze productgroep maar zijn in deze evaluatie als een aparte productgroep behandeld (zie 2.4.6). We behandelen dit apart omdat er sprake is van een afwijkende beleidstheorie.

Beleidstheorie

De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie van agrarische producten, exclusief sierteelt. Deze theorie gold bij de invoering van het verlaagde btw-tarief voor deze productgroep. Bij de afschaffing van de landbouwregeling is hier verandering in gekomen, zoals we hieronder nader toelichten.



Figuur 17. Beleidstheorie voor de productgroep agrarische goederen (met uitzondering van sierteelt) die gold bij de invoering van het verlaagde btw-tarief voor deze productgroep

Bij de invoering van het verlaagde btw-tarief vielen agrarische bedrijven, landbouwers, veehouders, tuin- en bosbouwers, onder de landbouwregeling. Onder de landbouwregeling waren bovengenoemden vrijgesteld van omzetbelasting, maar dit betekende ook dat deze bedrijven geen recht hadden op btw-aftrek. Om te voorkomen dat er btw-cumulatie plaats zou vinden, is er een landbouwforfait in het leven geroepen. Dit mechanisme is een forfaitaire aftrek voor afnemers van landbouwers. Zoals beschreven in de MvT 1968: "De regeling is

gebaseerd op de gedachte dat de landbouw-schakel buiten de heffingstechniek kan blijven, indien het belastingpercentage voor de leveringen van de produkten gelijk is aan de voorbelasting welke, dooreengenomen, daarop bij de landbouwer drukt. In dat geval bedraagt de af te dragen belasting immers nihil. De afnemers-ondernemers van landbouw produkten mogen de naar dat percentage berekende belasting (in wezen dus de voordruk van de landbouwer) aftrekken van de door henzelf verschuldigde belasting, zodat de voorbelasting van de landbouwer op de gewone wijze wordt verrekend.” (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) Door het plaatsen van een aantal goederen, die nagenoeg uitsluitend door landbouwers worden gebruikt in de bedrijfsvoering, onder het verlaagde btw-tarief kon de gemiddelde voorbelasting tot het percentage van het verlaagde tarief worden teruggebracht.

De mogelijkheid was echter aanwezig om als landbouwer af te zien van toepassing van de landbouwregeling. In de MvT 1968 werd al genoemd dat hoewel de voordruk van de omzetbelasting gemiddeld op het percentage van het verlaagde tarief kan worden gesteld, deze voordruk hoger kan liggen voor landbouwbedrijven die sterk gemechaniseerd zijn. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) In 2014 gaf een interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO) over Agro-, visserij- en voedselketens aan dat er meerdere overwegingen waren om de landbouwregeling af te schaffen. (Ministerie van Financiën, 2014). Deze waren als volgt:

- De landbouwregeling is toentertijd mede ingevoerd omdat relatief veel boeren geen boekhouding bijhielden. In 2014 is dit niet meer het geval;
- Een deel van de landbouwers die van de landbouwregeling gebruik konden maken, kunnen ook van de kleine ondernemersregeling (KOR) gebruik maken;
- Daarnaast, zoals ook al aangegeven in de MvT 1968 was de landbouwregeling niet voordelig voor landbouwers die sterk gemechaniseerd waren en is de landbouw steeds meer gemechaniseerd in de afgelopen vijftig jaar. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968)

Het IBO vond dan ook dat het gebruik van de landbouwregeling beperkt is en daalt, en dat de regeling vooral ten voordele komt van landbouwers die weinig investeren, wat niet in lijn staat met de overheidsdoelen (bijvoorbeeld die van artikel 16 van de toen huidige begroting van het ministerie van Economische Zaken). De landbouwregeling is per 1 januari 2018 afgeschaft. (Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling, 2018) Als gevolg van deze beslissing is ook bepaald dat het verlaagd tarief over bepaalde leveringen en diensten aan agrarische bedrijven, zoals gas voor het groeiproces van tuinbouwproducten en diensten van agrarische loonbedrijven, afgeschaft is per dezelfde datum. Het overige deel van agrarische producten is onder het verlaagde tarief gebleven.

Reflectie op beleidstheorie

Sinds de afschaffing van de landbouwregeling moeten alle landbouwers, tenzij deze gebruik maken van de KOR, btw aftrekken. Als gevolg van de afschaffing zijn beide beleidsdoelen van het verlaagde btw-tarief voor agrarische goederen niet meer relevant. Voor het grootste deel van de landbouwers, zij die niet onder de KOR vallen, is het niet relevant meer onder welk tarief de agrarische goederen vallen. Het wel of niet plaatsen van agrarische goederen onder het verlaagde btw-tarief is hiermee ook een kwestie geworden waarvan het bepalen van de doeltreffendheid en -matigheid niet relevant is voor dit onderzoek. **Daarom reflecteren we niet op de beleidstheorie. Verder wordt deze productgroep niet nader behandeld in dit rapport.**

2.4.6 Sierteelt

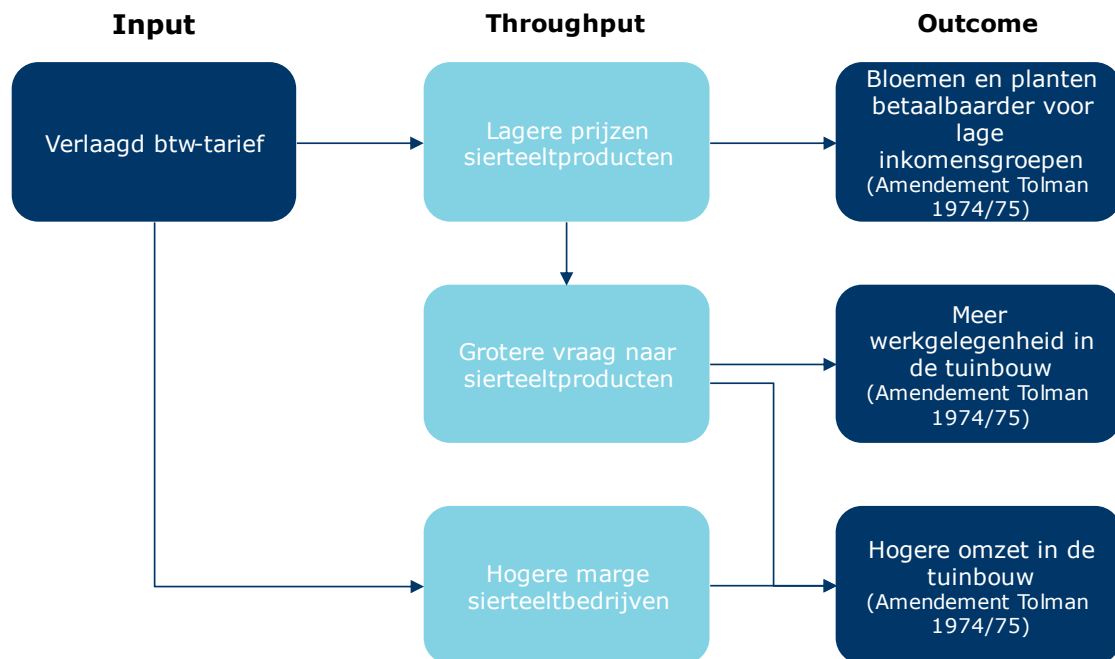
Afbakening van de productgroep

Een breed scala aan producten van de sierteelt valt onder het 9%-tarief. Hierbij gaat het onder meer om bloembollen, bloemen en sommige planten. Ook verschillende producten van boomkwekerijen vallen onder het verlaagde tarief.

Beleidstheorie

Zoals eerder in dit document is aangegeven is de productgroep sierteelt pas in 1975 onder het verlaagde btw-tarief komen te vallen, op initiatief van de Tweede Kamer. (Kamerstukken II 13104, 1974-1975) De beleidstheorie van de productgroep sierteelt is relatief complex. In de Miljoenennota 2023 wordt genoemd dat "bevorderen van werkgelegenheid" de doelstelling is. (Kamerstukken II 36200, 2, 2022-2023) De Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit heeft echter recent bevestigd dat: "deze verlaging in 1975 is doorgevoerd om "bloemen en planten betaalbaar te maken voor lage inkomensgroepen en om omzet en werkgelegenheid in de tuinbouw te stimuleren" (Kamerstukken II 3538, 2020-2021) Ook in een evaluatie van het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten komen deze twee redenen naar voren. Hier wordt aan toegevoegd dat in de jaren zeventig beide redenen actueel waren. (LEI, 2007)

Er zijn dus drie beoogde doelen, maar de tussenliggende stap tussen het verlaagde tarief en deze doelen ontbreekt. Daarom hebben wij in de analyse van de beleidstheorie deze stappen expliciet genoemd. De eerste tussenliggende stap is de verlaging van de prijzen voor consumenten die volgt uit het verlaagde btw-tarief. De tweede tussenliggende stap is de hogere vraag die voortkomt uit de lagere prijzen voor sierteeltproducten. De derde stap zijn de mogelijk hogere marges in de sector die door het verlaagde tarief kunnen worden gerealiseerd. De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie voor de productgroep *sierteelt*.



Figuur 18. Beleidstheorie van de productgroep sierteelt

Reflectie op beleidstheorie

Met de tussenliggende stappen komen wij tot de conclusie dat er een logische en aannemelijke beleidstheorie gerealiseerd kan worden. In onze visie is het logisch dat een verlaagd btw-tarief kan leiden tot zowel lagere prijs als hogere marges. Elasticiteiten bepalen in welke mate de twee effecten zich voordoen. Dit kan logischerwijs leiden tot de drie beoogde doelen. Lagere prijzen maken bloemen en planten betaalbaarder en een grotere vraag kan leiden tot meer werkgelegenheid. Tot slot kan een hogere vraag en hogere marge leiden tot een hogere omzet.

2.4.7 Logiesverstrekking

Afbakening van de productgroep

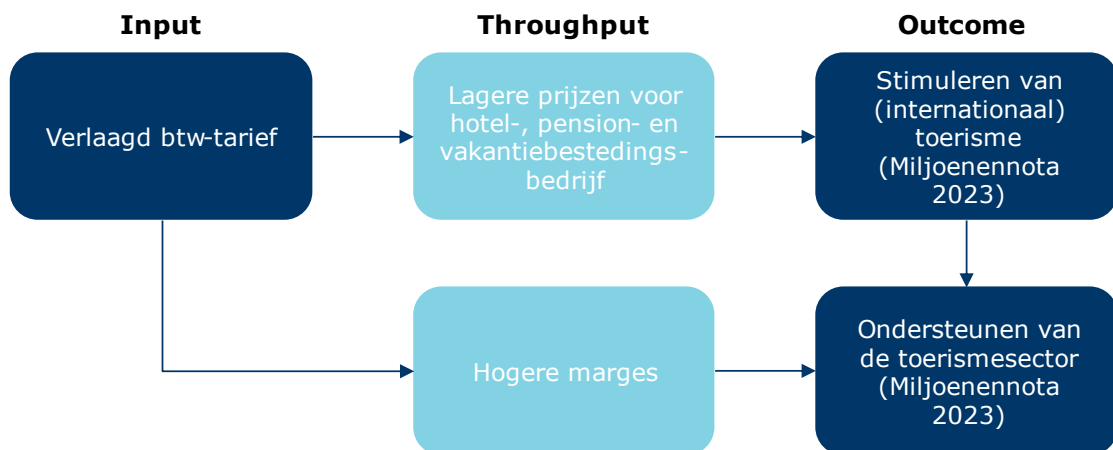
Onder de productgroep logies verstrekken vallen zowel het bieden van logies als kampeergelegenheid. Bij logies gaat het uiteraard om hotels, pensions en vakantielocaties. Maar daarnaast gaat het ook onder meer om seizoensverhuur van gemeubileerde kamers en woningen, verhuur van gastenkamers door ziekenhuizen, opvang van asielzoekers en dak- en thuislozen en het verstrekken van logies aan boord van een zeilschip dat met bemanning is gehuurd. Het separaat aanbieden van wifi valt onder het normale tarief. Onder kampeergelegenheden vallen onder meer het geven van de gelegenheid tot het plaatsen van tenten, caravans en zomerhuisjes.

Beleidstheorie

Logiesverstrekking valt al sinds 1969 onder het verlaagde tarief. De categorie zat echter niet in het oorspronkelijke wetsvoorstel, maar is er bij amendement aan toegevoegd. Er is daarvoor ook geen argumentatie in de MvT opgenomen. (MvT Wet op de Omzetbelasting, 1968) In de handelingen van de Tweede Kamer waarin het amendement werd besproken vinden we de redenering dat het lage tarief op deze sector van toepassing moet zijn om "de toeristische situatie" te verbeteren, waarbij expliciet wordt gesteld "dat de buitenlandse toerist uitermate prijsgevoelig is." (Handelingen II 2406, 1967-1968) Dit doel is in lijn met de doelen in de Miljoennota 2023. Hierin wordt aangegeven dat er twee doelen zijn van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep logiesverstrekking: het stimuleren van internationaal toerisme en het ondersteunen van de toerismesector. (Kamerstukken II 35925, 2021-2022)

Om van het verlaagde tarief tot deze doelen te komen, moeten we ook hier twee tussenstappen formuleren. Het verlaagde btw-tarief kan leiden tot een lagere prijs voor de consument en/of hogere marges voor de producent. Bij het stimuleren van internationaal toerisme wordt bovendien de aanname gedaan dat de internationale consument prijsgevoelig is. Tijdens een zitting over de Wet op de Omzetbelasting in 1968 zei de vaste Commissie voor Financiën hierover het volgende: "Ten gevolge van klimatologische omstandigheden verkeert ons land reeds in een zwakke concurrentiepositie. In deze situatie van grote prijsgevoeligheid bij buitenlandse bezoekers, kan een kleine marge groot verschil maken." (MvA Wet op de Omzetbelasting, 1968)

De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie.



Figuur 19. Beleidstheorie voor de productgroep logiesverstrekking

Reflectie op beleidstheorie

Met deze tussenstappen en aannames zijn we van mening dat er een logische en aannemelijke beleidstheorie aanwezig is. De lagere btw-tarieven vertalen zich in theorie in lagere prijzen voor consumenten en/of hogere marges voor producenten. Het is aannemelijk dat dit kan leiden tot beide doelen. Het toerisme kan gestimuleerd worden door lagere prijzen. De toerismesector kan ondersteuning krijgen door hogere marges en meer toerisme.

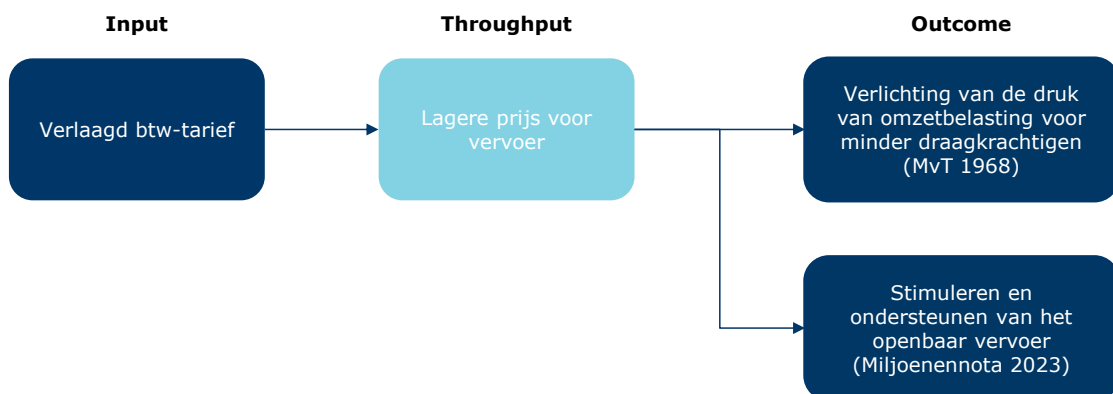
2.4.8 Personenvervoer

Afbakening van de productgroep

Veruit de grootste diensten die in deze productgroep vallen zijn openbaar vervoer en vervoer per taxi. Toch kent de productgroep personenvervoer een bredere scope en vallen er ook diensten onder als vervoer per schip en besloten busvervoer.

Beleidstheorie

Personenvervoer valt al sinds de invoering onder het verlaagde btw-tarief. Hetzelfde speelt bij voedingsmiddelen en water. De beleidstheorie van deze twee productcategorieën lijkt dan ook heel sterk op elkaar.



Figuur 20. Beleidstheorie van de productcategorie personenvervoer

In vergelijking met de productcategorie voedingsmiddelen en water, zien we bij personenvervoer echter ook een duidelijk verschil. In de Miljoenennota 2023 is opgenomen dat het ook als doel heeft om openbaar vervoer te stimuleren en ondersteunen. (Kamerstukken II 36200, 2, 2022-2023) In onze visie refereert dit zowel aan het ondersteunen van de *sector* als het stimuleren van het afnemen van de *diensten* die deze sector aanbiedt.

Reflectie op beleidstheorie

De redenering die gevolgd wordt is logisch en aannemelijk. De verlaging van het btw-tarief zorgt voor lagere prijzen voor de consument. Dit kan leiden tot de twee beoogde doelen.

2.4.9 Elektronische publicaties

Afbakening van de productgroep

Boeken vallen onder het 9% tarief, maar voor 2020 vielen elektronische publicaties onder het reguliere tarief. Omdat elektronische publicaties de afgelopen jaren een flinke groei hebben gekend, werd het onderscheid tussen fysieke en elektronische publicaties steeds relevanter. Het verlaagde tarief geldt overigens alleen als het e-boek vergelijkbaar is met de fysieke uitgave. Ook het verlenen van toegang tot nieuwswebsites en -apps vallen onder het verlaagde tarief, omdat hun analoge evenbeeld (dagbladen, weekbladen en tijdschriften) hier ook onder vallen. Maar als het gaat om nieuwswebsite of -apps die vooral bestaan uit reclame, video-inhoud of beluisterbare muziek, dan geldt het reguliere tarief.

Beleidstheorie

Van de productgroep elektronische publicaties hoeft in dit onderzoek, conform de wensen van de opdrachtgever, alleen de doeltreffendheid en doelmatigheid te worden onderzocht. Echter, hiervoor is een goede analyse van de beleidstheorie nodig. Uit een beantwoording van vragen van fracties door de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst over het belastingplan 2021 komt naar voren wat het doel van deze maatregel was: “[De doelstelling van de verlaagde btw op elektronische publicaties] was namelijk het creëren van een gelijk (fiscaal) speelveld tussen fysieke en elektronische publicaties.” (Kamerstukken II 35572, 2020-2021) De volgende passage uit dezelfde bron ligt in de lijn hiervan: “Het gelijke speelveld ziet op de fiscaliteit. Door het btw-tarief op elektronische publicaties te verlagen naar het geldende verlaagde btw-tarief van fysieke publicaties, ontstaat vanuit btw-perspectief een gelijke behandeling van beide.” De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie voor de productgroep *elektronische publicaties*.



Figuur 21. Beleidstheorie voor de productgroep *elektronische publicaties*

Reflectie op beleidstheorie

Er is sprake van een logische en aannemelijke redenering. Het is aannemelijk dat een gelijk btw tarief zorgt voor een (meer) gelijk speelveld tussen elektronische en fysieke media.

2.4.10 Genees- en hulpmiddelen

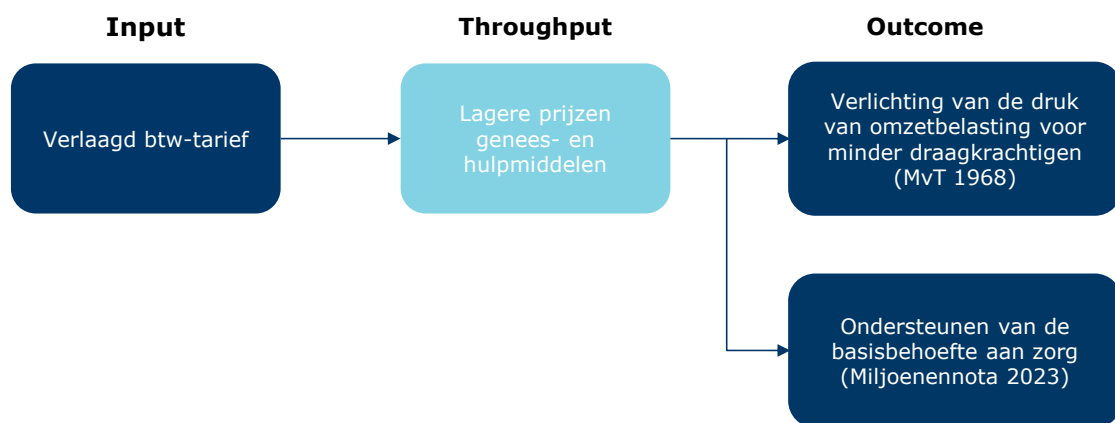
Afbakening van de productgroep

Een breed scala aan producten van geneesmiddelen en hulpmiddelen vallen onder het verlaagde btw-tarief. Hierbij gaat onder andere om: geneesmiddelen, voorbehoedmiddelen, infusievloeistoffen, inhalatiegassen, diergeneesmiddelen, verbandmiddelen (zoals pleisters, tampons en incontinentiematerialen), hulpmiddelen voor blinden en slechtzienden, prothesen, hulphonden en administratiekosten van apothekers.

Interessant is dat er in 2016 een uitspraak van de Hoge Raad is geweest over de toenmalige afbakening. Er is toen geoordeeld dat fluoridehoudende tandpasta's en zonnebrandmiddelen met UVA- en UVB-filter aan te merken zijn als geneesmiddelen en daardoor onder het verlaagde btw-tarief komen te vallen. (Hoge Raad 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2560) Per 1 januari 2018 is een verandering aangebracht in de definitie van het begrip geneesmiddelen, zodat onder andere deze bovengenoemde tandpasta's en zonnebrandmiddelen buiten dit begrip vallen en onder het algemene btw-tarief belast worden. Dit heeft tot nieuwe procedures geleid waarover de Hoge Raad nog moet oordelen.

Beleidstheorie

Genees- en hulpmiddelen vallen al sinds de invoering onder het verlaagde btw-tarief. De onderstaande afbeelding toont de beleidstheorie voor de productgroep genees- en hulpmiddelen.



Figuur 22. Beleidstheorie voor de productgroep genees- en hulpmiddelen

Het originele doel van het verlaagde btw-tarief voor deze productgroep is het verlichten van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. In de Miljoenennota 2023 is opgenomen dat het ook als doel heeft om de basisbehoefte aan zorg te ondersteunen. (Kamerstukken II 36200, 2, 2022-2023)

Reflectie op beleidstheorie

De redenering die gevolgd wordt is logisch en aannemelijk. De verlaging van het btw-tarief kan zorgen voor lagere prijzen voor de consument. Dit kan leiden tot de twee beoogde doelen. We verwachten dat bij deze productgroep een relatief groot deel van de producten wordt betaald door een andere partij dan de consument, zoals een zorgverzekeraar. Dit kan het effect beperken.

3 Doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief

Samenvatting van dit hoofdstuk

De mate waarin het verlaagde btw-tarief doeltreffend is, verschilt tussen (1) integrale doelen en (2) productgroepen. Voor integrale doelen geldt het volgende:

- Het verlaagde btw-tarief leidt tot minder fiscale druk op minder draagkrachtigen en is hiermee doeltreffend. De mate waarin afnemers profiteren van de btw-verlaging (en niet de verkopers), verschilt per productgroep en hangt vooral af van de elasticiteit van vraag en aanbod.
- Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot een hogere consumptie van bemoegoederen en is hiermee deels doeltreffend. De mate waarin er sprake is van hogere afname verschilt tussen productgroepen.
- Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot het ondersteunen van sectoren en is hiermee deels doeltreffend. De mate waarin sectoren worden ondersteund verschilt tussen productgroepen.
- Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot meer werkgelegenheid en is hiermee deels doeltreffend. Wij zien dat het doeltreffend is voor de werkgelegenheid in de sierteeltsector en mogelijk ook voor de werkgelegenheid van bepaalde arbeidsintensieve diensten en de museumsector.

Wij gebruiken verschillende methoden om tot deze conclusies te komen. Onze econometrische analyses konden hierbij slechts voor een deel ingezet worden. Het doel van de econometrische analyses was om te bepalen (1) in hoeverre veranderingen in het btw-tarief worden doorberekend in de prijs; (2) hoe de vraag naar het product reageert op veranderingen in de prijs; en (3) hoe werkgelegenheid reageert op veranderingen in het btw-tarief. Met behulp van state of the art statistische methoden hebben we robuuste schattingen kunnen geven voor het eerste punt, over de doorberekening van het btw-tarief in de prijs. De doorberekening is doorgaans zo'n 70% of hoger. Na het toetsen van de data blijkt echter dat we geen statistische conclusies kunnen presenteren over de effecten van btw-veranderingen op vraag en werkgelegenheid.

Als we de vraag over doeltreffendheid beantwoorden vanuit het perspectief van de productgroepen, dan gelden de conclusies in de onderstaande tabel.

productgroep	Samenvatting van doelstelling	Doeltreffend
Voedingsmiddelen en water	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja
Voedingsmiddelen en water	Ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water	Ja
Cultuur Boeken	Bevorderingen toegang burger tot informatie	Niet vast te stellen
Cultuur Boeken	Stimuleren van de kenniseconomie	Niet vast te stellen
Cultuur Boeken	Tegengaan ontleding	Niet vast te stellen
Cultuur Boeken	Bevorderen pluriformiteit van de media	Niet vast te stellen

Cultuur Kranten e.d.	Goede nieuws- en informatievoorziening	Niet vast te stellen
Cultuur Kranten e.d.	Bevorderen pluriformiteit van de perssector	Niet vast te stellen
Cultuur Musea	Versterken van de toerisme-industrie	Waarschijnlijk wel
Cultuur Musea	Bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid	Mogelijk wel
Cultuur Musea	Behoud en beheer van museale collecties structureel op hoger niveau brengen	Mogelijk wel
Cultuur Musea	Het voeren van een actief cultuurbeleid	Niet vast te stellen
Cultuur Podiumkunsten	Compenseren voor de verhoogde kosten door Arbeidstijdenwet	Waarschijnlijk wel
Cultuur Bioscopen	Ondersteuning van de filmsector	Ja
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Hogere vraag en meer werkgelegenheid	Waarschijnlijk niet
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Bestrijding van het zwarte circuit	Niet vast te stellen
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Aanpakken van toenmalige problemen op de woningmarkt	Mogelijk wel
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Aanpakken van huidige problemen op de woningmarkt	Waarschijnlijk niet
Sierteelt	Bloemen en planten betaalbaarder maken voor lagere inkomens	Ja
Sierteelt	Hogere werkgelegenheid en omzet	Ja
Logiesverstrekking	Stimuleren van (internationaal) toerisme	Waarschijnlijk wel
Logiesverstrekking	Ondersteunen van de sector	Waarschijnlijk wel
Elektronische publicaties	Creëren van een gelijk speelveld	Ja
Personenvervoer	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja
Personenvervoer	Stimuleren van het OV	Niet vast te stellen
Genees- en hulpmiddelen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja
Genees- en hulpmiddelen	Ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg	Niet vast te stellen

3.1 Inleiding

3.1.1 Onderzoeksvragen

In dit hoofdstuk gaan we in op de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief. In § 1.4 zijn de volgende onderzoeksvragen geformuleerd ten aanzien van de doeltreffendheid:

- In welke mate wordt het verlaagde btw-tarief doorberekend in afzetprijzen?

Uit de eerste onderzoeksvraag komt voor elke productgroep naar voren wat het doel is van het verlaagde btw-tarief. Het verlaagde tarief heeft per productgroep een ander doel. De onderstaande vragen hebben betrekking op verschillende doelen. Alleen als een bepaalde productgroep dit doel kent, wordt deze vraag beantwoord voor deze productgroep.

- Worden productgroepen onder het verlaagde tarief meer geconsumeerd door lagere inkomensgroepen? Zo ja, welke wel en welke niet?
- In hoeverre zorgt het verlaagde btw-tarief voor een gelijkere inkomensverdeling (na consumptie)?
- In hoeverre bevordert het verlaagde tarief consumptie van merit goods?
- In hoeverre bevordert het verlaagde tarief werkgelegenheid in betreffende sectoren en bestrijdt het fraude?

De onderstaande vraag heeft een ondersteunend karakter en heeft als primair doel om de doeltreffendheid beter te kunnen onderzoeken. Het is immers een kans om te onderzoeken in welke mate tariefveranderingen worden doorgerekend aan de finale gebruiker.³⁰ Voor de productgroepen waar we een antwoord op deze vraag kunnen formuleren, gaan we dit zoveel mogelijk integreren met het vraagstuk over de mate waarin het verlaagde btw-tarief wordt doorberekend in afzetprijzen.

- Wat waren de effecten van de verhoging van het verlaagde btw-tarief in 2019?
 - In hoeverre is de verhoging doorberekend in afzetprijzen?
 - Wat zijn de herverdelingseffecten geweest?
 - Werden lagere inkomensgroepen harder geraakt?
 - Wat zijn de effecten geweest op de vraag naar producten onder het verlaagde tarief?
 - In hoeverre zijn consumentenbestedingen gevoelig voor (kleine) prijsveranderingen (prijselasticiteiten)?

We hebben er nadrukkelijk niet voor gekozen om alle onderzoeksvragen per productgroep te beantwoorden. Als we dat zouden doen, dan is het lastig om de overkoepelende vraag over doeltreffendheid te beantwoorden. Bovendien zijn niet alle onderzoeksvragen relevant voor elke productgroep. We hebben ervoor gekozen om de centrale vraag over doeltreffendheid te beantwoorden, zowel op het niveau van de productgroepen, als het integrale niveau. De beantwoording van de bovenstaande onderzoeksvragen is instrumenteel aan de beantwoording van de vraag over doeltreffendheid.

Dit hoofdstuk kent de volgende opbouw: in de volgende paragraaf gaan we in op de gehanteerde onderzoeks aanpak. Hierbij hebben we extra aandacht voor de selectie van de counterfactual. Ook lichten we de complexe data-analyse nader toe. Wij hebben hiervoor gekozen omdat de data-analyse een belangrijke plek inneemt bij de bepaling van de doeltreffendheid en ook de nodige complexiteit kent. Daarna presenteren we in §3.2 een integrale analyse van de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief. Dit overstijgt het niveau van de verschillende productgroepen. Vervolgens komen in §3.3 tot en met §3.10 de productgroepen aan bod. Voor het gemak van de lezer tonen we aan het begin van elke paragraaf de beleidstheorie van de betreffende productgroep.

3.1.2 Onderzoeks aanpak

Centraal in onze analyse staat de beleidstheorie van de verschillende (onderdelen van) productgroepen die we in het vorige hoofdstuk getoond hebben. Om doeltreffend te zijn, moeten de pijlen die we in de beleidstheorie tekenen zich in de praktijk daadwerkelijk voordoen. We gaan ons dus richten op de vraag of X daadwerkelijk leidt tot Y en in welke mate hier sprake van is.

³⁰ Dit betekent overigens niet dat wijzigingen in btw-tarieven in alle gevallen volledig en direct in prijzen worden doorberekend. In de volgende paragraaf gaan we daar uitgebreid op in.

Voor deze onderzoeksvragen geldt dat ze niet van toepassing zijn op alle productgroepen. De vraag of productgroepen die onder het verlaagde btw-tarief vallen relatief³¹ meer geconsumeerd worden door lagere inkomensgroepen is bijvoorbeeld wel relevant voor voedingsmiddelen, maar niet voor elektronische publicaties. Bij voedingsmiddelen wordt dat namelijk expliciet als doel benoemd in de beleidstheorie (zie ook § 2.4). Andersom geldt het ook; er zijn bij diverse productgroepen doelen die niet terugkomen in bovenstaande vragenlijst. Een van de doelen van het verlaagde btw-tarief is het tegengaan van ontleding. Echter, dat komt niet in bovenstaande vragen terug. Voor het bepalen van de doeltreffendheid geldt dat wij de beleidstheorie volgen zoals die in § 2.4 is gepresenteerd. We kijken daarbij zowel naar de uiteindelijke doelen als de mechanismen om te komen tot de doelen (*throughput*). Dit laatste betekent dat we ook expliciet kijken of het verlaagde btw-tarief wordt doorberekend in de afzetsprijzen.

Een ander punt is het onderscheid tussen de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief in het algemeen en de verhoging van het verlaagde btw-tarief in 2019. In deze paragraaf behandelen we beide onderdelen waarbij de focus ligt op de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief in het algemeen. Dit heeft er mee te maken dat data rondom de verhoging van het verlaagde btw-tarief minder goed beschikbaar was.

Voor het bepalen van de doeltreffendheid geldt dat we verschillende databronnen inzetten. De basis voor de bepaling zijn bestaande onderzoeken naar het verlaagde btw-tarief. Voor diverse productgroepen is in het verleden al gekeken naar het effect van het (verlaagde) btw-tarief op de doelen. Waar mogelijk worden de uitkomsten uit de bestaande onderzoeken aangevuld met data van het CBS en onze eigen data-analyses. Daarnaast maken we gebruik van de uitkomsten van de interviews. Gezien het beperkte aantal respondenten per productgroep is het niet mogelijk om op het niveau van productgroepen voldoende geanonimiseerd uitspraken uit de interviews te verwerken. De interviews hebben ons echter wel geholpen om de unieke eigenschappen van sectoren binnen de productgroepen te begrijpen alsmede meer zicht te krijgen op de werkingsmechanismen van het verlaagde btw-tarief. Middels openbare bronnen zullen we dit in de tekst onderbouwen.

Naast de studies over de impact van het verlaagde btw-tarief op productgroepen, kijken we ook op een meer integraal niveau. Hierbij analyseren we de vier overkoepelende doelen van het verlaagde btw-tarief (minder fiscale druk, stimuleren afname bemoeigoederen, ondersteunen sectoren en creëren van werkgelegenheid). We hanteren hierbij dezelfde onderzoeksaanpak als bij de productgroepen, maar we voegen hier een integrale analyse over studies naar de productgroepen aan toe.

Counterfactual

Bij elke effectevaluatie is het essentieel om duidelijk te hebben wat de counterfactual is. Met andere woorden, tegen welke situatie zetten we de interventie af. Bij medisch onderzoek is dat vaak eenvoudig: via een dubbelblind experiment krijgt één willekeurig bepaalde groep een behandeling en een andere willekeurig bepaalde groep niet. Vervolgens worden eigenschappen van deze twee groepen gemeten en vergeleken. Als het onderzoek goed is uitgevoerd kunnen de verschillen alleen verklaard worden door de behandeling. Bij beleidsonderzoek is dat typisch minder eenvoudig. Het willekeurig definiëren van groepen is vaak niet gewenst of zelfs onmogelijk. En ook het principe van dubbelblind onderzoek is vaak niet mogelijk omdat groepen weten dat ze een bepaalde behandeling krijgen.

³¹ Met *relatief meer* bedoelen we het aandeel van de uitgaven voor deze productgroep als deel van het totale inkomen van een bepaald inkomensdeciel.

Als we deze principes uit medisch onderzoek vertalen naar de verlaging van btw dan zouden wij als onderzoekers bij voorkeur een situatie hebben gehad waarin de helft van de organisaties in een productgroep wel een verlaagde btw hadden gehad en de andere helft niet.³² Bovendien zouden ze niet mogen weten onder welk btw-regime ze vallen. Dit is uiteraard ongewenst en onmogelijk. Daarom moeten we een fictieve counterfactual construeren. Omdat het verlaagde btw-tarief een zeer brede beleidsinterventie is, die ook nog eens geruime tijd geleden is ingevoerd, is het goed om duidelijk te definiëren wat de counterfactual is:

De counterfactual is de situatie waarin in Nederland in de periode 1969-2022 voor geen enkele productcategorie het verlaagde btw-tarief is ingevoerd.

Met andere woorden: om de effecten van het verlaagde btw-tarief te onderzoeken vergelijken we de huidige situatie met de fictieve situatie waarin in Nederland nooit een verlaagd btw-tarief is ingevoerd. Er is een aantal kanttekeningen te maken bij deze counterfactual:

- Bij de counterfactual die we hier kiezen is er wel nog sprake van nultarieven en vrijstellingen.
- De counterfactual gaat ervan uit dat voor alle productgroepen het verlaagde btw-tarief niet is ingevoerd. Het is nadrukkelijk niet de situatie waarin één (deel van een) productgroep in het reguliere tarief wordt geplaatst en de rest niet. We voeren immers een integrale analyse uit van het verlaagde btw-tarief.
- In de counterfactual gaan we uit van een situatie waarin het huidige reguliere btw-tarief van 21% geldt. In overleg met de begeleidingscommissie kiezen we er dus niet voor om een gewogen gemiddelde van de btw-tarieven (zie Figuur 7) te hanteren. Het voordeel van deze methode is dat het relatief eenvoudig te modelleren is. Het nadeel is dat het minder realistisch is. Het impliceert immers dat de Rijksoverheid veel hogere inkomsten uit btw ontvangt (het budgettair belang was €13,6 miljard in 2023) maar deze middelen op geen enkele wijze nuttig besteedt.
- Deze counterfactual is een andere situatie dan een counterfactual waarin het verlaagde btw-tarief zou worden afgeschaft (voor een bepaalde productgroep). In dat geval kunnen er zich immers allerlei andere effecten voordoen. Bijvoorbeeld doordat er gewinning is opgetreden aan het verlaagde btw-tarief.³³ Voor het doen van beleidsaanbevelingen zullen we er dus rekening mee moeten houden met het feit dat

³² Om iets verder in detail te gaan: er gaan zich uiteraard interactie-effecten voordoen tussen de producenten in de twee groepen als deze theoretische situatie zich zou voordoen. Bakker A in het dorp X met het verlaagde btw-tarief gaat klanten van bakker B in dorp X overnemen omdat bakker B hogere prijzen heeft doordat hij wel onder de reguliere btw valt. Vanuit het perspectief van een theoretisch experiment zou het beter zijn om bepaalde regio's verlaagde btw voor bakkers in te voeren en in andere regio's niet.

³³ Om dit duidelijk te maken is het wellicht goed om wederom de analogie met de medische sector te hanteren. In de jaren '50, '60 en '70 werd drinkwater in bepaalde gebieden in Nederland voorzien van fluoride. Het idee was dat dit beter voor het tandglazuur zou zijn, maar er zijn mogelijk ook medische risico's aan verbonden. Daarna werd in bepaalde gebieden gestopt met het toevoegen van fluoride aan het water. Om de effecten hiervan te onderzoeken moet de groep die de behandeling (fluoride) heeft gekregen vergeleken worden met een counterfactual. Een slechte counterfactual is een groep waarvan de behandeling is gestaakt. Een goede counterfactual is een (andere) groep die de behandeling nooit heeft gekregen. Een goede manier om het effect van fluoride te bepalen is door het meten van het tandglazuur van een groep mensen uit gebied A met fluoridebehandeling en dit te vergelijken met (de counterfactual:) het tandglazuur van een groep mensen uit gebied B zonder fluoridebehandeling. Een *slechte manier* om het effect van fluoride te bepalen is door het meten van het tandglazuur van een groep mensen uit gebied A met fluoridebehandeling en dit enkele jaren te vergelijken met (de counterfactual) het tandglazuur van dezelfde groep mensen uit gebied A waar inmiddels de fluoridebehandeling is gestaakt.

een mogelijke conclusie dat verlaagde btw (voor een bepaalde productgroep) niet doeltreffend is, niet a priori betekent dat het afschaffen van het verlaagde btw-tarief (voor een bepaalde productgroep) geen negatieve neveneffecten zal hebben.

- In de counterfactual zijn alle andere condities dan het verlaagde btw-tarief gelijk aan de huidige situatie (Ceteris paribus).

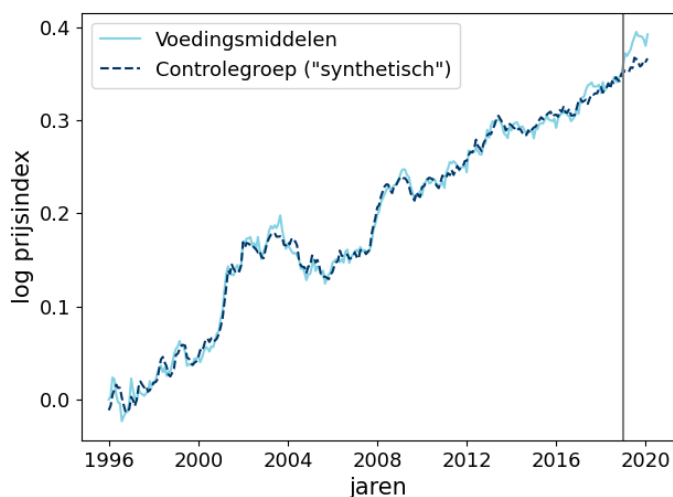
Toelichting data-analyse

Het doel van de econometrische analyses was om te bepalen (1) in hoeverre veranderingen in het btw-tarief worden doorberekend in de prijs; (2) hoe de vraag naar het product reageert op veranderingen in de prijs; en (3) hoe werkgelegenheid reageert op veranderingen in het btw-tarief. Met behulp van state of the art statistische methoden hebben we robuuste schattingen kunnen geven voor het eerste punt, over de doorberekening van het btw-tarief in de prijs. De doorberekening is doorgaans zo'n 70% of hoger. Na het toetsen van de data blijkt echter dat we geen statistische conclusies kunnen presenteren over de effecten van btw-veranderingen op vraag en werkgelegenheid.

In deze sectie geven we een nadere toelichting op de data-analyse die wij gebruikt hebben voor het bepalen van de doeltreffendheid. Het gaat dan in het bijzonder over de mate waarin de verhoging van het verlaagde btw-tarief uit 2019 (van 6% naar 9%) is doorgerekend in de prijzen van goederen. Wij geven deze toelichting omdat de data-analyse een belangrijk onderdeel is van het bepalen van de doeltreffendheid en wij op deze manier niet bij iedere productgroep apart hoeven te herhalen hoe wij de data-analyse hebben uitgevoerd.

A. Synthetische controlegroep

Per 1 januari 2019 is het verlaagde btw-tarief verhoogd van 6% naar 9%. Het behoort tot de mogelijkheden dat deze btw-verhoging niet geheel is doorberekend in de prijs van een product of dienst. Om de doorberekening in de prijs te bepalen willen we weten hoe de prijs zich ontwikkeld zou hebben vanaf 2019 als het verlaagde btw-tarief niet was verhoogd. Als voorbeeld nemen we voedselprijzen, dit is geïllustreerd in Figuur 23.



Figuur 23. Voorbeeld van voedselprijzen in Nederland en synthetische controlegroep. De verticale streep geeft het moment aan van de btw-verhoging in Nederland aan

Om te schatten hoe de voedselprijzen zich ontwikkeld zouden hebben als er geen btw-verhoging zou zijn geweest, gebruiken we de voedselprijzen van andere landen die zelf geen btw-verhoging hebben gehad. We nemen een gewogen gemiddelde van de buitenlandse

voedselprijzen. We kiezen de gewichten op zo'n manier dat het buitenlands gemiddelde de Nederlandse voedselprijzen vóór 2019 zo goed mogelijk benadert. Met dit model kunnen we vervolgens voorspellen hoe de voedselprijzen zich ontwikkeld zouden hebben als er in Nederland geen btw-verhoging zou zijn geweest. We hoeven dan alleen nog het gemiddelde verschil tussen deze andere groep landen en de werkelijke voedselprijzen in Nederland vanaf 2019 te berekenen om het effect van de btw-verhoging te bepalen. Het gewogen gemiddelde van buitenlandse voedselprijzen die de Nederlandse trend van voor 2019 zo goed mogelijk nabootst, wordt in de wetenschappelijk literatuur een "synthetische controlegroep" genoemd. (Abadie & Gardeazabal, 2003) Synthetische controlegroepen zijn zeer populair bij het doen van effectmetingen. We voeren de analyse zodanig uit dat het verschil tussen de Nederlandse prijzen en de controlegroep geïnterpreteerd moet worden als de procentuele stijging van de prijzen als gevolg van de btw-verhoging.

B. Methoden voor het samenstellen van de synthetische controlegroep: lasso en ridge regressie

Om tot een (synthetische) controlegroep te komen, nemen we dus een gewogen gemiddelde van buitenlandse voedselprijzen. Wij schatten die gewichten met twee verschillende methoden zodat we kunnen evalueren of ze tot dezelfde uitkomsten leiden.³⁴ De eerste methode heet "lasso". De lasso probeert alleen gewichten te geven aan landen die statistisch gezien het meest relevant zijn. Landen die niet relevant zijn krijgen geen gewicht toegekend. Als twee controlelanden sterk op elkaar lijken, dan heeft de lasso tot op zekere hoogte de neiging om slechts één van die landen te selecteren. De tweede methode is "ridge".³⁵ Ridge sluit landen nooit geheel uit en probeert zoveel mogelijk een gelijk gewicht te geven aan landen die sterk op elkaar lijken. Dit kan tot meer robuuste resultaten leiden. Dit illustreren we met een voorbeeld: stel dat de prijsontwikkeling van restaurants in Frankrijk en Nederland voor 2019 sterk overeenkwam. In dit geval zou de lasso Frankrijk veel gewicht geven in de synthetische controlegroep. Stel daarnaast dat er in 2019 in Frankrijk een grote stijging van de prijzen van restaurants was omdat de cao-lonen stegen. Dit beïnvloedt de schatting van het prijseffect van de btw-verhoging. Omdat ridge de gewichten van alle landen naar elkaar toebrenkt, zal Frankrijk waarschijnlijk een lager gewicht krijgen bij ridge regressie. Hierdoor wordt de invloed van de Franse cao-stijging ook onderdrukt en uitgemiddeld met de prijzen van andere Europese landen.³⁶ Het mogelijke nadeel van ridge is dat irrelevante landen te veel gewicht krijgen.

C. 95%-betrouwbaarheidsinterval

Bij het bepalen van de mate waarin de btw-verhoging wordt doorberekend in de prijs, berekenen we ook een 95%-betrouwbaarheidsinterval van deze procentuele prijsdoorberekening. Een 95%-betrouwbaarheidsinterval van de procentuele prijsdoorberekening bevat de 'ware' prijsdoorberekening in 95% van de gevallen waarin het experiment wordt herhaald. In de berekening van de betrouwbaarheidsintervallen wordt de onzekerheid in het maken van de

³⁴ Voor het toepassen van deze methoden hebben we gebruik gemaakt van het STATA-package SCUL. Hierbij hebben wij de standaard settings gebruikt met uitzondering van de parameter ahead = 6.

³⁵ Deze eigenschappen van lasso en ridge worden afgeleid in: Hoornweg, V. (2018), "A Tradeoff in Econometrics", Erasmus Universiteit Rotterdam.

³⁶ Voor enkele productgroepen (voedingsmiddelen en restaurants & hotels) kijken we ver terug in de tijd. De dataset begint in 1996. Hierdoor kan het voorkomen dat een land in de synthetische controlegroep in een bepaald jaar een verandering in het btw-tarief heeft gehad. Zeker bij ridge is het mogelijke effect hiervan verwaarloosbaar omdat het sterk wordt uitgemiddeld door de andere 28 tot 31 landen in de synthetische controlegroep.

synthetische controlegroep meegenomen (met behulp van cross-validatie).³⁷ Hoe groter deze onzekerheid, hoe groter het betrouwbaarheidsinterval.

D. Robuustheidsanalyses

Zoals zojuist beschreven maken we een (synthetische) controlegroep. Het doel hiervan is om in te schatten hoe de prijs van een product zich ontwikkeld zou hebben als er geen verandering in het btw-tarief zou zijn geweest. Gezien de mogelijke onzekerheid van deze inschatting wordt het in de literatuur over causale impact analyses gestimuleerd om de analyses met verschillende methodes uit te voeren. Hiermee kan de robuustheid van de resultaten getoetst worden. Wij doen de robuustheidsanalyse op drie manieren:

- We vergelijken de resultaten van ridge en lasso;
- We voeren ridge en lasso uit met twee sets van Europese landen: de eerste set bevat alle landen waarover data beschikbaar is. De tweede set bevat een handmatige voorselectie van landen waarvoor de prijsontwikkeling in de onderzochte periode overeenkomt met die van Nederland. Welke landen we hebben uitgesloten, is per productgroep weergegeven in Tabel 5.
- Voor de productgroep voedingsmiddelen hebben we ook een andere methode gebruikt (difference-in-differences) waarbij we de prijzen van voedingsmiddelen in Nederland vergelijken met de prijzen van alcoholische dranken in Nederland.³⁸ De difference-in-differences methode lichten wij toe in Bijlage 3.

Als uitgangspunt in de bespreking van de resultaten nemen we de analyse met de lasso waarbij alle landen zijn meegenomen. Deze resultaten vergelijken we met die van ridge en de resultaten bij het maken van een voorselectie van landen. Om een goede analyse te kunnen maken, hebben we een korte literatuurstudie over dit onderwerp uitgevoerd. In Box 4 worden de resultaten hiervan weergegeven.

³⁷ De constructie van deze betrouwbaarheidsintervallen is gebaseerd op: (Chernozhukov, Wüthrich, & Zhu, 2018)

³⁸ Voor andere productcategorieën was dit niet mogelijk omdat er geen goede controlegroep beschikbaar was. Voor een difference-in-differences analyse moet de trend van de interventie- en controlegroep voor de interventie namelijk gelijk zijn aan elkaar.

Theoretische verwachtingen vanuit de literatuur

De mate waarin een btw-verhoging wordt doorberekend in het product (of dienst) hangt theoretisch gezien af van het markttype. De uitleg van de beleidstheorie in § 2.4 gaat uit van perfecte competitie. De evenwichtsprijs en hoeveelheid wordt hierin volledig bepaald door de markt. Bij meer competitieve markten worden de btw-verhogingen vaak volledig doorberekend in de prijs. Bij minder competitieve markten kan echter zowel onder- als overcompensatie voorkomen. In het laatste geval stijgt de prijs van het product meer dan de btw-verhoging. Deze theoretische mogelijkheid komt voort uit het Cournot model van imperfecte markten. In dit model kiezen de producenten het aantal producten dat ze verkopen (en niet de prijs van het product). Overcompensatie komt voor als de vraag bij hogere prijsniveaus minder sterk reageert op een prijsstijging dan bij lagere prijsniveaus. Na een prijsverhoging als gevolg van de btw hebben verdere verhogingen minder effect op de vraag en kan het dus winstgevend zijn om de prijs te verhogen. Andere factoren spelen hierbij een rol. Hoe meer bedrijven er bijvoorbeeld zijn, hoe minder vaak over- of ondercompensatie voorkomt. Aanwijzingen voor overcompensatie komen op basis van empirische inschattingen regelmatig voor. (IFS, et al., 2011)

E. Data

Voor deze analyse gebruiken we prijsindexcijfers van Eurostat. Eurostat beschikt over prijsindexcijfers voor een groot aantal producten en diensten voor Europese landen (en de Verenigde Staten). Het verschilt per productgroep en per land vanaf wanneer maandelijkse data beschikbaar zijn. De oudste tijdreeksen starten in 1996. Alleen de landen waarvan cijfers bekend zijn aan de start van de analyseperiode hebben we meegenomen in de "donorpool". De donorpool is de pool van landen die door lasso en ridge meegenomen kunnen worden in het samenstellen van de synthetische controlegroep. We nemen data mee tot en met februari 2020. Daarna kan de data beïnvloed zijn door de gevolgen van de coronapandemie. Sommige tijdreeksen hadden een evident seizoenseffect. Het verwijderen van dit seizoenseffect bleek geen verbetering te geven voor het schatten van de synthetische controlegroep.

F. Selectie van landen

De database van Eurostat bevat data van alle EU-landen en het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten, IJsland, Noord-Macedonië, Servië en Turkije. Roemenië en Turkije hebben we uitgesloten van alle analyses omdat er in deze landen sprake was van uitzonderlijke hyperinflatie (extreme prijsstijgingen).

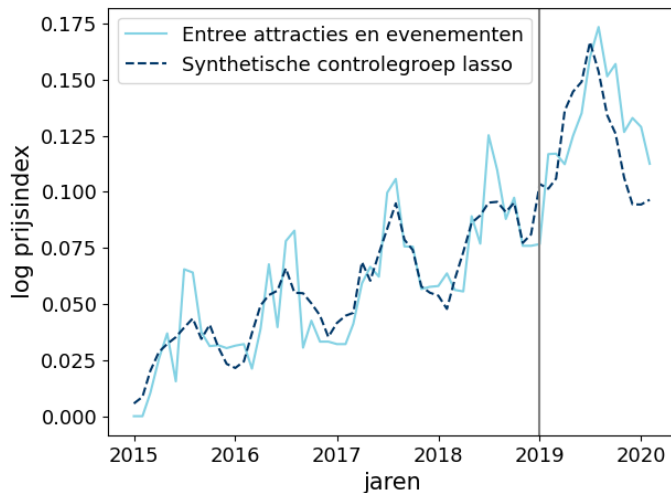
G. Onderzochte productgroepen

Tabel 5 geeft een overzicht van de geanalyseerde productgroepen en een toelichting op de keuzes die gemaakt zijn in de analyse.

Tabel 5. Toelichting op analyse per productgroep: start van tijdreeks, aantal landen in donorpool en lijst met landen die worden uitgesloten bij de robuustheidsanalyse met voorselectie. In Bijlage 4 staat per een productgroep een overzicht van de landen die zijn meegenomen in de donorpool

Productgroep	Beginjaar analyse	Toelichting beginjaar analyse	Aantal landen in donorpool	Landen die worden uitgesloten in analyse met voorselectie
Voedingsmiddelen	1996	Start van tijdreeks voor NL.	23	Estland, Hongarije, Letland, Litouwen, Polen, Slovenië, Slowakije, IJsland, Malta en Cyprus
Heren- en kinderkappers	2010	Start van tijdreeks voor NL.	6	Litouwen
Dameskappers	2010	Start van tijdreeks voor NL.	6	Litouwen, Slovenië
Restaurants en hotels	1996	Start van tijdreeks voor NL.	26	IJsland, Slovenië, Hongarije, Malta, Letland, Litouwen, Estland
Farmaceutische producten	2013	Voor 2013 zijn er veel schokken in de tijdreeks voor NL. Na 2013 niet meer.	31	Servië, Noord-Macedonië, Zwitserland, IJsland, Zweden, Finland, Luxemburg, Cyprus, Griekenland, Tsjechië

Tabel 5 bevat alleen de productgroepen waarvoor wij de analyse voldoende betrouwbaar achten. Hierbij hebben wij als criterium genomen dat de werkelijke prijzen en de synthetische controlegroep vóór de btw-verhoging in 2019 in voldoende mate overeen moeten komen. Een voorbeeld van een analyse die wij onbetrouwbaar achten is weergegeven in Figuur 24. Dit is de analyse van de productgroep 'entree attracties en evenementen'. Het lijkt alsof na 2019 de prijzen van attracties en evenementen in Nederland net iets hoger zijn ten opzichte van de synthetische controlegroep. Zulke verschillen ten aanzien van de controlegroep nemen we echter ook al waar voor 2019. Hierdoor is het onduidelijk of deze verschillen het gevolg zijn van de prijsstijging, of dat ze het gevolg zijn van variaties tussen de controlegroep en het Nederlandse prijsniveau die we voor 2019 ook waarnemen. De reden dat hier geen goede synthetische controlegroep kan worden gemaakt is dat voor geen combinatie van landen uit de donorpool de prijsontwikkeling van attracties en evenementen voldoende overeenkomt met de ontwikkeling in Nederland.



Figuur 24. Voorbeeld van een onbetrouwbare synthetische controlegroep voor de productgroep 'entree attracties en evenementen'. De verticale streep geeft het moment van de btw-verhoging weer

Bij de volgende productgroepen was de synthetische controlegroep van onvoldoende kwaliteit om tot inschattingen van de doorberekening in de prijs te komen:

- Diensten van schilders;
- Entree attracties en evenementen;
- Bioscopen, theaters en concerten;
- Musea, bibliotheken, dierentuinen;
- Boeken (Eurostat data);
- Boeken (GFK-data);
- E-books (GFK-data);
- Hotels, motels, herbergen e.d.;
- Bungalowparken, campings, e.d.;
- Planten en bloemen;

H. Analyse van de verkoopvolumes en werkgelegenheid

Naast een analyse van de impact van de btw-verhoging op de prijs, hebben we ook een analyse gedaan van de impact van de btw-verhoging op verkoopvolumes. Het CBS en Eurostat houden geen statistieken bij over verkoopvolumes van verschillende producten en diensten zoals ze dat wel doen voor prijzen. Voor het maken van een synthetische controlegroep konden wij daardoor niet de verkoopvolumes van andere Europese landen gebruiken. Het CBS houdt wel een maandelijkse statistiek bij voor de consumptieve bestedingen van huishoudens. Dit doen zij voor een beperkt aantal categorieën zoals: 'Elektrische apparatuur', 'Woninginrichting en woningdecoratie', 'Kleding en textiel' en 'Schoenen en lederwaren'. Wij hebben een synthetische controlegroep gemaakt voor de verkoopvolumes van een product met verlaagd btw-tarief op basis van de verkoopvolumes van deze productcategorieën met een regulier btw-tarief. Geen van de synthetische controlegroepen die hieruit volgden, vonden wij voldoende betrouwbaar om op te nemen in dit rapport. (Zie ter illustratie van een onbetrouwbare synthetische controlegroep Figuur 24). Voor een aantal producten met een verlaagd btw-tarief beschikken wij over verkoopvolumes op maand- of kwartaalniveau. Dit zijn: boeken, e-books, bloemen en planten en voedingsmiddelen.³⁹ Ook

³⁹ Bronnen verkoopdata:

voor deze producten met een verlaagd btw-tarief konden wij geen goede synthetische controlegroep maken. Het CBS heeft op verzoek van de opdrachtgever een tabel samengesteld met omzetcijfers van kappers en schoonheidssalons. De trend van de groepen kwam niet voldoende overeen om de schoonheidssalons als controlegroep te gebruiken. Vandaar dat geen van deze analyses zijn opgenomen in dit rapport.

Van het CBS hebben we ook werkgelegenheidscijfers voor kappers en vijf andere sectoren ontvangen, te weten:

- Wasserijen en linnenverhuur (SBI 96011)
- Chemische wasserijen en ververijen (SBI 96012)
- Wassalons en -verzendinginrichtingen (SBI 96013)
- Schoonheidsverzorging (SBI 96022)
- Sauna's e.d. (SBI 9604)

Wij hebben voor kappers een synthetische controlegroep gemaakt op basis van de andere sectoren en ook dit leverde geen betrouwbare controlegroep op. Deze analyse hebben we dus eveneens weggelaten uit het rapport.

3.2 Integrale analyse over de productgroepen

In deze paragraaf presenteren we een integrale analyse over de productgroepen. Hierbij kijken we naar Tabel 6 die in het vorige hoofdstuk ook al naar voren kwam. Alleen de eerste vier doelen kennen meerdere productgroepen en dus is het alleen mogelijk om voor deze doelen een integrale analyse uit te voeren.

Als we kijken naar de internationale literatuur, dan zien we deze duidelijke parallellen met de onderstaande indeling.⁴⁰ Toch zijn er ook verschillen:

- Niet zozeer het verlagen van de fiscale druk op de minder draagkrachtigen, maar het realiseren van nivellering komt sterker naar voren in de internationale literatuur. Zoals eerder aangegeven komt in de Nederlandse beleidsgeschiedenis het eerste argument sterker naar voren. Het nivelleringsaspect komt in dit rapport bij doelmatigheid naar voren.
- Het argument "ondersteunen sector" komt beperkt naar voren. We vermoeden dat dit meestal wordt gezien als instrumenteel aan "bemoeigoederen", wat wel sterk naar voren komt. Een sector wordt gestimuleerd om bepaalde bemoeigoederen (meer) te leveren. Wederom kijken wij naar de beleidsgeschiedenis in Nederland waarin dit wel expliciet naar voren komt.
- De specifieke argumenten die betrekking hebben op één productgroep komen in de (inter)nationale literatuur uiteraard beperkt naar voren.

-
- Boeken en e-books – GFK
 - Bloemen en planten - CBS 'Groothandelsbedrijven; omzetontwikkeling, index 2015=100'. We hebben de omzetcijfers voor groothandels in bloemen en planten gedeeld door de consumentenprijsindex van de categorie om tot een benadering van de verkoopvolumes te komen.
 - Voedingsmiddelen – CBS 'Bestedingen; consumptie huishoudens 1995-2019'

⁴⁰ Zie bijvoorbeeld: (de la Feria R. , 2015)

Tabel 6. Integrale analyse van de doelen van het verlaagde btw-tarief voor verschillende productgroepen

Doelstelling	Voeding en water	Cultuur	Arbeidsintensief alg.	Arbeidsintensief bouw	Agrarische goederen	Sierteelt	Logies	Personenvervoer	ePublicaties	Genees- en hulpmiddelen
1. Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	✓					✓		✓		✓
2. Bemoeigoederen (<i>merit goods</i>)		✓					✓	✓		
3. Ondersteunen sector		✓				✓	✓	✓		
4. Meer werkgelegenheid		✓	✓			✓				
5. Gelijk speelveld (<i>level playing field</i>)									✓	
6. Bestrijding zwarte circuit			✓							
7. Crisis woningbouw bestrijden				✓						
8. Preventie btw-accumulatie					✓					
9. Voorkomen concurrentievervalsingen					✓					

3.2.1 De mate waarin verlaagde tarieven worden doorgegeven aan de finale koper

Zoals in de theorie achter het verlaagde btw-tarief (zie Box 2) al duidelijk werd, speelt de mate waarop de verlaagde tarieven worden doorgegeven aan de finale koper een centrale rol. Met andere woorden: indien de producent zijn prijzen exclusief btw zo sterk verhoogt dat de prijs inclusief btw gelijk blijft, dan kunnen veel van de vermeende positieve effecten van de verlaging zich niet voordoen. (EPRS, 2021) (de la Feria R., 2015) Indien de verlaagde btw-tarieven niet worden doorgegeven aan de finale koper, dan komen ze terecht bij de producent. In dit geval wordt de sector ondersteund. Bij de analyse van de beleidstheorie is dit duidelijk geworden. Ook is bij deze sectie duidelijk geworden dat de elasticiteiten van vraag en aanbod hierin een centrale rol spelen. Ook komt uit literatuur naar voren dat een hoge elasticiteit van de vraag ervoor zorgt dat verlagingen beperkt worden doorgegeven aan finale gebruikers. (IVM, et al., 2008)

Op basis van de uitgebreide studie van de literatuur kunnen we geen eenduidig antwoord geven op de vraag in welke mate een lagere btw wordt doorgegeven aan de finale koper. Het hangt sterk af van de context.

De volgende contextuele aspecten komen naar voren uit de literatuurstudie:

- **De snelheid** waarin wijzigingen in btw-tarieven worden doorgegeven verschilt sterk tussen sectoren. Dit is onder meer afhankelijk van de mate waarin sectoren kapitaalintensief zijn en de situatie op de arbeidsmarkt. (Copenhagen Economics, 2007) (IVM, et al., 2008) Ook de mate waarin administratieve systemen dit kunnen faciliteren bepaalt het tempo. (Pike, Lewis, & Turner, 2009) Bijvoorbeeld: Na een verlaging van de btw in het Verenigd Koninkrijk waren op een gegeven moment in veel supermarkten de prijzen bij de schappen nog niet aangepast, maar bij de kassystemen al wel. (Pike, Lewis, & Turner, 2009)

- Er is geen eenduidig antwoord op vraag of **de mate waarin verhogingen en verlagingen worden doorgerekend verschilt**:
 - Een studie voor het IMF geeft aan dat er geen systematische tendens is tussen het doorrekenen van btw-belastingverhogingen versus -verlagingen. (Benedek, de Mooij, & Wingender, 2015)
 - Een studie uit 2020 kwam tot de conclusie dat prijzen veel sterker reageren op verhogingen van het btw-tarief, dan verlagingen. Dit geldt vooral voor ondernemingen met een lage winstmarge. (Benzarti Y. , Carloni, Harju, & Kosonen, 2020)
- **Wijzigingen van het verlaagde btw-tarief worden veel minder sterk doorgegeven in de prijzen dan wijzigingen van het algemene tarief.** Bij het algemene tarief is dit bijna volledig (100%), het lage tarief slechts 30%. (Benedek, de Mooij, & Wingender, 2015). Wat uit deze studies tevens naar voren komt is dat de aanpassingen in de prijzen niet alleen plaatsvinden op het moment waarop het btw-tarief wordt aangepast. Een flink deel van de prijsaanpassingen worden al voor de daadwerkelijke aanpassing van het btw-tarief doorgevoerd.
- **Tijdelijke aanpassingen** worden minder sterk doorgerekend aan finale gebruikers. (EPRS, 2021) (IVM, et al., 2008) De omschakelkosten kunnen dan relatief hoog worden en ook het vergroten van productiecapaciteit is dan niet altijd efficiënt. (de la Feria R. , 2015)
- **Grote aanpassingen** worden (uiteraard ook relatief gezien) sterker doorgerekend dan kleine aanpassingen. (EPRS, 2021)
- Er zijn **sterke verschillen tussen cases** (bepaalde verlaging van het btw-tarief, in een bepaald land, voor een bepaalde sector) in de mate waarin btw-verlagingen leiden tot lagere prijzen. In het algemeen wordt aangenomen dat in competitieve markten veranderingen in btw-tarief sterker worden doorgerekend aan finale gebruikers. (EPRS, 2021) Tabel 7 toont een overzicht van verschillende cases en de mate waarin dit heeft geleid tot doorgifte van de verlaging aan consumenten. Het is duidelijk dat dit zeer sterk uiteenloopt, van geen doorgifte tot zelfs lichte overcompensatie. De Europese Commissie evalueerde de impact van het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten in verschillende landen. (Council of European Union, 2003) Zij kwamen tot de conclusie dat dit veelal beperkt (en soms tijdelijk) in de prijzen voor finale gebruikers werd berekend. Een studie naar de recente tijdelijke aanpassing van de btw in Spanje op voeding wijst op een hoge mate van doorgifte, al verschilt dat ook per product. (De Amores Hernandez, Barrios, & Speitmann, 2023) Er zijn daarnaast twee specifieke studies voor Nederland:
 - In een studie van het CPB over de btw-verhogingen in Nederland in 2001 (van 17,5% naar 19%) en 2012 (van 19% naar 21%) kwam naar voren dat beide verhogingen waarschijnlijk volledig zijn doorgerekend aan finale gebruikers. (CPB, Robust estimation of the VAT pass-through in the Netherlands, 2014)
 - De verlaging van de btw op mondkapjes in Nederland die op 25 mei 2020 inging is volledig verwerkt in de prijzen voor medische mondkapjes en deels bij herbruikbare mondkapjes en wegwerpmondkapjes. (de Mol van Otterloo & Kranendonk, 2021)

Tabel 7. Overzicht van verschillende studies over doorgifte van btw-verlagingen. Bewerking en vertaling door Dialogic van (EPRS, 2021)

Onderzoek	Productgroep	Sample	Btw verlaging	Doorgifte verlaging naar consumenten
Gaarder (2016)	Voedsel	Noorwegen 2001	Van 24% naar 12%	Volledige doorgifte of zelf lichte overcompensatie
Bernal (2018)	Voedsel	Polen 2011	Van 7% naar 5%	Geen doorgifte
Nipers et al (2019)	Groenten en fruit	Letland, 2018	Van 21% naar 5%	Onvolledige doorgifte (88%) op de korte termijn
Ván, Olah (2018) ⁴¹	Voedsel (vlees)	Hongarije 2016-2017	Van 27% naar 5%	Bijna volledig doorgifte
Kosonen (2015)	Kappers	Finland, 2002-2009	Van 22% naar 8%	Onvolledige doorgifte
Jongen et al (2018)	Kappers	Nederland 2000	Van 17,5% naar 6%	Onvolledige doorgifte (88%)
Tranoy (2011)	Restaurants	Frankrijk 2009	Van 19,6% naar 5,5%	Onvolledige doorgifte (0,28 % tot 45%)
Harju, Kosonen(2014)	Restaurants	Finland (2011)	Van 22% naar 13%	Onvolledige doorgifte (25%)
Harju, Kosonen(2014)	Restaurants	Zweden (2012)	Van 25% naar 12%	Onvolledige doorgifte (25%)
Ván, Olah (2018)	Restaurants	Hongarije, 2017	Van 27% naar 18%	Geen doorgifte
Benzarti et al (2019)	Restaurants	Frankrijk, 2009	Van 19,6% naar 5,5%	Onvolledige doorgifte (9,7%)
Carbonnier (2007)	Reparatie aan huizen	Frankrijk, 1999	Van 20,6% naar 5,5%	Onvolledige doorgifte (77%)
Carbonnier (2007)	Verkoop nieuwe auto's	Frankrijk, 1999	Van 33,3% naar 18,6%	Onvolledige doorgifte (52%)

De bovenstaande analyse maakt duidelijk dat het niet eenvoudig zal zijn om onderzoeksresultaten te generaliseren. De beste data die we in veel gevallen zullen hebben is de mate waarin de recente verhoging van het verlaagde btw-tarief wordt doorgegeven in de prijs. We willen dit graag generaliseren naar de mate waarin het verlaagde tarief wordt doorgegeven ten opzichte van het reguliere tarief. Op basis van de bovenstaande analyse komen we tot de conclusie dat de verhoging van het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk een indicatie zal geven van de mate waarin het verlaagde btw-tarief (ten opzichte van de algemene btw) wordt doorgegeven. Tussen de cases is immers sprake van exact dezelfde sectoren en dus marktdynamiek, dit pleit voor generaliseerbaarheid. Omdat het een andere btw-wijziging is (van het lage tarief van 6% naar 9% versus van 21% regulier tarief naar 9% laag tarief) is de generaliseerbaarheid beperkt.

3.2.2 Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen

Het verlaagde btw-tarief leidt tot minder fiscale druk op minder draagkrachtigen en is hiermee doeltreffend. De mate waarin afnemers profiteren van de btw-verlaging (en niet de verkopers), verschilt per productgroep en hangt vooral af van de elasticiteit van vraag en aanbod.

Logica

Op basis van logica kunnen we vaststellen dat het verlaagde btw-tarief leidt tot minder fiscale druk op minder draagkrachtigen. De counterfactual is immers een situatie waarin alle

⁴¹ Dit komt overeen met een andere studie die aangeeft dat btw-aanpassingen voor vlees en zuivel bijna volledig worden doorgegeven aan consumenten, zie (IVM, et al., 2008)

producten en diensten die nu onder het verlaagde btw-tarief vallen, onder het huidige reguliere tarief vallen. Het is evident dat **alle** consumenten een lagere fiscale druk zullen ervaren.⁴²

Literatuur

In de literatuur wordt, zoals eerder al aangegeven, nivellering als primair doel gezien en niet het verlagen van de fiscale druk op minder draagkrachtigen. **Daarom kunnen we op basis hiervan hier geen uitspraken over doen.** We zullen deze literatuur echter wel gebruiken bij de discussie over doelmatigheid.

Studies naar de relevante productgroepen

Voor de vier productgroepen waar dit een argument is (voedingsmiddelen & water, sierteelt, personenvervoer en geneesmiddelen) komt naar voren dat de fiscale druk op minder draagkrachtigen wordt verminderd. Hiermee is het een doeltreffend instrument. Later in dit hoofdstuk worden deze studies naar de productgroepen uitgewerkt.

In het verlengde hiervan is onderzocht of er sprake is van een nivellerend effect. De uitkomsten verschillen per productgroep, zoals we later in dit hoofdstuk zullen zien. Voor personenvervoer en de deelgroep water geldt dat er een nivellerend effect is, voor voedingsmiddelen (in het algemeen) is er een beperkt nivellerend effect. Voor het deel van de productgroep voedingsmiddelen, namelijk voedingsmiddelen in de horeca, is er een sprake van een vrij sterk denivellerend effect.

Interviews

In de interviews is dit onderwerp ook aan bod gekomen. De conclusie dat het verlaagde btw-tarief deels bij consumenten en deels bij producenten uitkomen, wordt bevestigd. Bij de gesprekken met de vertegenwoordigers van productgroepen wordt een beeld geschetst dat vooral consumenten profiteren van de verlaging en de producenten in hun productgroep er slechts beperkt voordeel van hebben.

In deze gesprekken is verder verschillende keren aangegeven dat prijsvorming een complex geheel is waarbij onderlinge concurrentie en consumentenpsychologie een rol spelen. Men werkt niet graag met onlogische prijzen (zoals €15,32) en probeert vaak onder een bepaald grens te blijven (zoals €14,99). Echter op de langere termijn en over een geheel assortiment middelen deze effecten zich uit.

3.2.3 Bemoeigoederen

Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot een hogere consumptie van bemoeigoederen en is hiermee deels doeltreffend. De mate waarin er sprake is van hogere afname verschilt tussen productgroepen.

⁴² In overleg met de begeleidingscommissie is ervoor gekozen om als counterfactual de situatie te hanteren waarin alle producten en diensten die nu onder het verlaagde btw-tarief vallen onder het reguliere tarief vallen, zie §3.1.2 - Counterfactual. Het voordeel van deze methode is dat de analyse relatief eenvoudig kan blijven. Het nadeel hiervan is dat het geen realistische vergelijking is. Bij de counterfactual haalt de Rijksoverheid immers aanzienlijk hogere opbrengsten uit de btw, maar nemen we aan dat voor de rest alles gelijk blijft. Er worden dus geen andere belastingen verlaagd of iets dergelijks. Indien er was gekozen voor een counterfactual waarbij een uniform budgetneutraal btw-tarief was gehanteerd dan was er een complexere, maar beter vergelijkbare situatie ontstaan.

Logica

Op basis van logica kunnen we vaststellen dat het verlaagde btw-tarief in meer of mindere mate leidt tot verhoogde afname van bemoegoederen. De counterfactual is immers een situatie waarin alle producten en diensten die nu onder het verlaagde btw-tarief vallen, onder het huidige reguliere tarief vallen. Dit zal leiden tot hogere prijzen voor bemoegoederen die nu onder het verlaagde btw-tarief vallen aangezien een deel van het verlaagde btw-tarief wordt doorgegeven aan de afnemer, zie §3.2.1. Hogere prijzen leiden in bijna alle gevallen⁴³ tot een lagere afname.

Literatuur

Uit de literatuurstudie komt vooral naar voren dat er relatief weinig onderzoek wordt gedaan naar de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief op bemoegoederen in den brede. (EPRS, 2021) Enkele studies geven aan dat het doeltreffend *kan* zijn, maar dat de beperkte doelmatigheid (zie volgend hoofdstuk) veel interessanter is. (Krever & de la Feria, 2013) (EPRS, 2021) Het CPB geeft in het verlengde hiervan aan dat btw niet het geëigende instrument is om dit doel te bereiken. (CPB, Bouwstenen voor een moderne BTW, 2014) De doeltreffendheid wordt vooral beperkt door het indirecte karakter van btw-heffing: zo is het niet mogelijk om beleid op bepaalde doelgroepen te richten, btw geldt immers voor alle finale gebruikers. (EPRS, 2021) Ook is het lastig om de goede afbakening te geven van de goederen en diensten die gestimuleerd moeten worden. Wederom wordt dus aangegeven dat btw wel kan zorgen voor een hogere afname van merit goods, maar dat het vooral een niet doelmatig instrument is.

Studies naar de relevante productgroepen

Uit de studies naar relevante productgroepen, die later in dit hoofdstuk gepresenteerd worden, komt naar voren dat de lagere prijs de consumptie van bemoegoederen stimuleert. Het verschilt echter in welke mate het voordeel van het verlaagde btw-tarief wordt doorgegeven en zich vertaalt in een hogere vraag. We zien echter dat veel doelen (outcomes) op een hoger abstractieniveau zijn geformuleerd dan een hogere vraag, zoals *stimuleren van de kenniseconomie*. De link tussen een hogere vraag en deze doelen is vaak niet evident, want deze is lastig aan te tonen. Bovendien zijn deze doelen lastig te operationaliseren.

In de cultuursector (boeken, kranten, nieuwsbladen en tijdschriften, musea, podiumkunsten, bioscopen) is het de verwachting dat het verlaagde tarief een positief effect heeft op de afname van de goederen. Voor bijvoorbeeld boeken, kranten, nieuwsbladen en tijdschriften lijkt sprake te zijn van een negatieve prijselasticiteit (-0,84 voor boeken en -0,26 voor kranten), waardoor een verlaging van het btw-tarief (uitgaande van een doorberekening in de prijzen) leidt tot een grotere afname. Bij de musea is ook sprake van een negatieve prijselasticiteit. Het gaat daar wel om een relatief beperkte prijselasticiteit (-0,18 op korte termijn en -0,38 op lange termijn). Voor musea is de ontwikkeling van de prijs van substituten veel belangrijker. Als de prijs van substituten met 1% stijgt, neemt het aantal museumbezoeken met 1,49% toe. Voor logies wordt in de literatuur gesteld dat er sprake is van een negatieve prijselasticiteit. Voor het personenvervoer (en in het bijzonder het openbaar vervoer) geldt dat er ook sprake is van een negatieve prijselasticiteit.

Interviews

In de interviews met vertegenwoordigers van productgroepen werd geregeld aangegeven dat hun sectoren prijsgevoelig zijn. We hebben ervaren dat vertegenwoordigers van productgroepen het interview alleen al zagen als een indicatie dat het verlaagde btw-tarief (voor

⁴³ Een uitzondering zijn Veblen goederen, zoals bepaalde juwelen, maar dit is een relatief kleine markt.

hun productgroep) ter discussie stond. In verschillende gevallen gaven geïnterviewden de waarschuwing af dat een afschaffing van het verlaagde btw-tarief zou leiden tot hogere prijzen en minder afname (van bemoeigoederen).

3.2.4 Ondersteunen sectoren

Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot het ondersteunen van sectoren en is hiermee deels doeltreffend. De mate waarin sectoren worden ondersteund verschilt tussen productgroepen.

Logica

In § 3.2.1 zagen we dat de voordelen van de verlagingen (en dus de lagere tarieven) deels bij consumenten maar ook deels bij producenten terecht komen. In een aantal gevallen is het dus duidelijk dat sectoren op deze manier ondersteund worden.

Literatuur

Op basis van de literatuurstudie concluderen we dat sectoren in bepaalde gevallen daadwerkelijk ondersteund worden. In een studie uit 2007 wordt onderzocht wat er is gebeurd met prijsverlagingen die niet (volledig) bij de finale gebruiker terecht kwamen maar die zorgen voor een stimulering van de sector. Dit leidde tot extra investeringen (bijvoorbeeld in apparatuur), modernisering van bedrijven en uitbreiding van productiecapaciteiten. (Krzikalova, Krajňák, & Friedrich, 2013) In latere studies in 2010 en 2011 werd een soortgelijk effect gezien. (Charlet & Owens, 2010) (Owen, Battiau, & Charlet, 2011) Een andere studie keek naar een verlaging van de btw voor Franse restaurants. Hier profiteerden consumenten beperkt, maar werknemers, leveranciers en vooral restaurateurs wel significant. (Benzarti & Carloni, 2017)

Studies naar de relevante productgroepen

Op basis van studies naar relevante productgroepen komt een positief beeld naar voren. Het verlaagde btw-tarief vertaalt zich deels in hogere marges en dit ondersteunt sectoren. Vooral bij sierteelt en logiesverstrekking komt dit duidelijk naar voren. Bij personenvervoer is er vooral sprake van een hogere vraag en is het niet evident dat dit de sector (in alle gevallen) ondersteunt. Bij veel delen van de productgroep cultuur zijn de doelen (outcomes) typisch op een hoger abstractieniveau geformuleerd, zoals *stimuleren van de kenniseconomie*. Waarschijnlijk draagt het verlaagde btw-tarief hieraan bij, maar (1) deze doelen zijn lastig te operationaliseren (2) er zijn veel andere effecten die het meten complex maken. Voor de bioscopen daarentegen lijkt het verlaagde btw-tarief te hebben geholpen.

Interviews

In de interviews met vertegenwoordigers van productgroepen wordt geregeld aangegeven dat vooral de afnemers profiteren van het verlaagde btw-tarief. Toch erkennen zij ook dat een deel van het voordeel bij de sector neerslaat.

3.2.5 Creëren van meer werkgelegenheid

Het verlaagde btw-tarief leidt in bepaalde gevallen tot meer werkgelegenheid en is hiermee deels doeltreffend. Wij zien dat het doeltreffend is voor de werkgelegenheid in de sierteeltsector en mogelijk ook voor de werkgelegenheid van bepaalde arbeidsintensieve diensten en de museumsector.

Logica

Op basis van de logica kunnen we niet stellen dat het verlaagde btw-tarief zal leiden tot het creëren van meer werkgelegenheid. Ten eerste is er sprake van een lange cascade van argumenten die allemaal voor een substantieel gedeelte moeten kloppen: lagere btw *leidt tot* lagere prijzen *leidt tot* meer vraag *leidt tot* meer werkgelegenheid. Ten tweede kunnen er andere beperkingen zijn (zoals een krappe arbeidsmarkt) die de groei van de werkgelegenheid kunnen voorkomen.

Literatuur

In de literatuurstudie komt duidelijk naar voren dat er een onderscheid gemaakt moet worden tussen (1) arbeidsintensieve diensten die substituten zijn voor doe-het-zelf inspanningen van consumenten (2) arbeidsintensieve diensten die dit niet zijn.

- Voor de eerste categorie wordt in de literatuur aangegeven dat er overtuigende theoretische argumenten en empirische data zijn die de doeltreffendheid onderbouwen. (Copenhagen Economics, 2007) (Kamerstukken II 22112, 2008-2009) Doordat de belastingwig wordt verkleind, voorkomt het tot op zekere hoogte dat productieve burgers hun tijd inefficiënt besteden aan relatief eenvoudige werkzaamheden. (Copenhagen Economics, 2007) (Kamerstukken II 22112, 2008-2009) (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) Hierdoor is er meer werkgelegenheid. (IFS, et al., 2011) Bovendien wordt zwart werken minder aantrekkelijk gemaakt. (IFS, et al., 2011) Toch is er ook kritiek: zo is het geven van een scherpe definitie van prijsgevoelige arbeidsintensieve diensten lastig. (CPB, Bouwstenen voor een moderne BTW, 2014) Voor kinderopvang is het duidelijk dat nagenoeg iedere ouder dit zelf kan doen, maar voor bijvoorbeeld kappersdiensten is dat minder evident. (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012)
- Bij de tweede categorie wordt in de literatuur aangegeven dat er geen empirische data is die ondersteunen dat dit leidt tot meer werkgelegenheid. (Copenhagen Economics, 2007) Wellicht dat het zou kunnen werken in landen waar er sprake is van een rigide arbeidsmarkt, maar hier is in Nederland uiteraard geen sprake van. (DNB, Labour market, 2023) De evaluatie van de verlagingen op arbeidsintensieve diensten in verschillende EU-landen geeft aan dat de bewering dat de doelstelling van meer werkgelegenheid is bereikt, niet kan worden ondersteund. (Council of European Union, 2003)

Studies naar de relevante productgroepen

Uit de studies naar de relevante productgroepen (later in dit hoofdstuk) komt naar voren dat het verlaagde btw-tarief in bepaalde gevallen ook leidt tot meer werkgelegenheid. Wij zien dit onder meer genoemd worden voor de museumsector en sierteelt. De mate van onderbouwing verschilt daarbij wel. Voor de museumsector is het gebaseerd op eerder uitgevoerde interviews, terwijl bij de sierteelt een analyse op basis van een model hieraan ten grondslag ligt. Specifiek voor de sierteelt geldt dat de effecten op de werkgelegenheid met name zitten bij de detailhandel omdat een groot deel (80%-85%) van de productie is bedoeld voor de export. In het geval van arbeidsintensieve diensten laten veel onderzoeken (vaak gericht op kappersdiensten) zien dat het niet leidt tot meer werkgelegenheid. Voor die onderzoeken geldt ook dat er een statistische analyse aan ten grondslag ligt waarbij er wordt gewerkt met controlegroepen.

Interviews

In de interviews met vertegenwoordigers van de productgroepen wordt geregeld aangegeven dat het verlaagde btw-tarief leidt tot meer werkgelegenheid. Naast de directe

werkgelegenheid, wordt soms ook verwezen naar indirecte werkgelegenheid. Dit kan betrekking hebben op andere plekken in de waardeketen, zoals leveranciers en doorverkopers. Het kan ook betrekking hebben op werkgelegenheid in de fysieke omgeving van de organisaties die producten en diensten onder het verlaagde btw verkopen. Een theoretisch voorbeeld is een culturele instelling die publiek trekt waardoor de lokale horeca hier baat bij kan hebben.

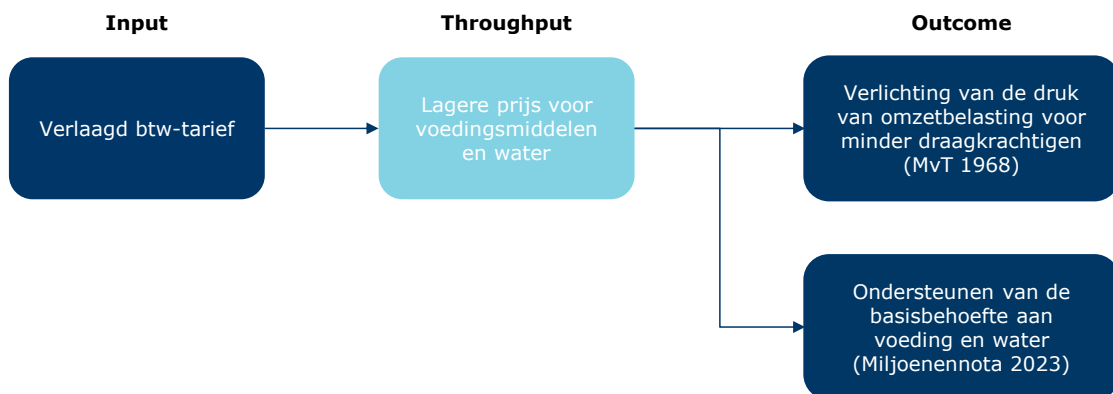
3.2.6 Specifieke argumenten

Van de specifieke argumenten wordt de doeltreffendheid onderzocht bij de specifieke productgroepen waar ze betrekking op hebben.

3.3 Voedingsmiddelen en water

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep voedingsmiddelen en water. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water doeltreffend is. Er is waarschijnlijk echter nauwelijks een nivellerend effect.



Figuur 25. Beleidstheorie van de productgroep voedingsmiddelen en water

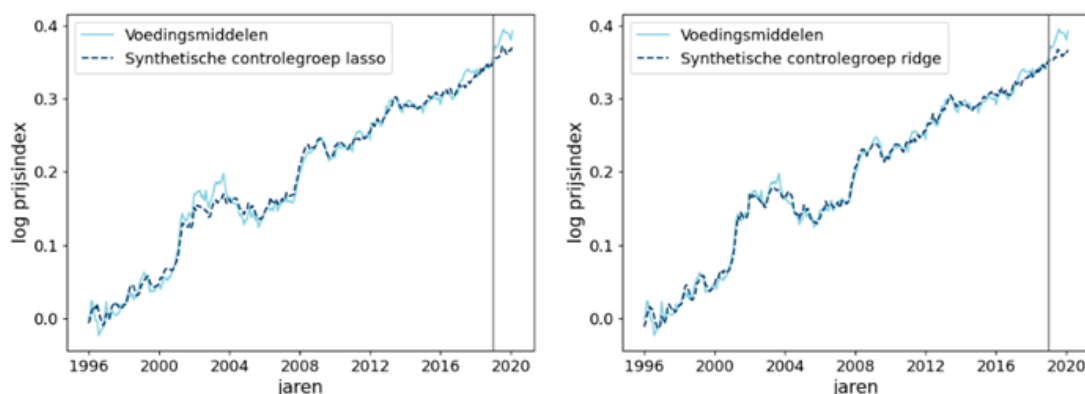
Throughput: Lagere prijs voor voedingsmiddelen en water

In deze paragraaf kijken we in eerste instantie naar het effect van de verhoging van het verlaagde btw-tarief op de prijzen van voedingsmiddelen. **Wij achten het realistisch dat het verlaagde btw-tarief, al dan niet deels, heeft geleid tot lagere prijzen voor voedingsmiddelen.**

Tabel 8 geeft de doorberekening van deze btw-verhoging in de prijzen van voedingsmiddelen op de korte termijn weer. De lasso methode komt tot een schatting van 71% doorberekening met een 95%-betrouwbaarheidsinterval van [32%, 110%] wanneer alle beschikbare landen worden meegenomen in de analyse. De schatting laat zien dat er een grote mate van doorberekening is van de btw-verhoging in de prijzen. Op basis van het betrouwbaarheidsinterval kan niet worden uitgesloten dat de btw-verhoging maar deels wordt doorberekend in de prijs (32%), of dat er juist sprake is van een overcompensatie (110%). Het 95%-betrouwbaarheidsinterval is relatief groot. Dit komt omdat deze methode ook de onzekerheid in het maken van de synthetische controlegroep meeneemt in de betrouwbaarheidsintervallen.

Figuur 26 geeft de synthetische controlegroep voor de lasso en ridge methoden weer. Hieruit blijkt dat de prijsontwikkeling van de synthetische controlegroep goed overeenkomt met de prijsontwikkeling in Nederland voor de btw-verhoging in 2019. Daarnaast is zichtbaar dat na

2019 de prijzen voor Nederland harder stijgen dan voor de synthetische controlegroep. Dit kan geïnterpreteerd worden als het effect van de btw-verhoging.



Figuur 26 Prijsontwikkeling van voedingsmiddelen in Nederland en van de synthetische controlegroep op basis van alle beschikbare landen; links voor lasso en rechts voor ridge regressie. De verticale streep geeft het moment van de btw-verhoging weer

De onderstaande box toont een analyse van de robuustheid.

Box 5. Robuustheidsanalyse voedingsmiddelen

Robuustheidsanalyse

Als robuustheidscontrole vergelijken we de resultaten van de lasso methode met de drie andere analyses in Tabel 8. De schattingen voor de andere methoden zijn gelijk aan 81% (ridge, alle landen), 81% (lasso, handmatige voorselectie van landen) en 71% (ridge, handmatige voorselectie van landen). Deze schattingen en de bijbehorende betrouwbaarheidsintervallen komen redelijk met elkaar overeen.

Daarnaast hebben we nog een tweede robuustheidsanalyse gedaan waarbij we een difference-in-differences analyse doen voor de prijzen van voedingsmiddelen en alcoholische dranken in Nederland. Zie de bijlage voor een uitwerking van deze analyse. Uit deze analyse blijkt een doorberekening in de prijs van voedingsmiddelen van 76% met een 95%-betrouwbaarheidsinterval van [28%, 125%]. Dit komt overeen met de schattingen op basis van de synthetische controlegroep.

In de voorgaande berekening is gekeken naar de situatie van een btw-verhoging. De uitkomsten lijken wel in lijn te zijn met de situatie waarin er sprake is van een btw-verlaging. In Tabel 7, op pagina 73 zijn vier internationale voorbeelden gegeven waarin is gekeken naar het effect van een verlaging van het btw-tarief op voedsel (al dan niet een specifieke subgroep van voedsel). In twee van de vier gevallen was er sprake van een (bijna) volledige doorgifte, in één geval een onvolledige doorgifte (88%) op de korte termijn en in één geval was er sprake van geen doorgifte. Bij dit laatste geval ging het om de situatie waarbij het btw-percentages werd verlaagd van 7% naar 5%, bij de andere drie gevallen was er sprake van een daling van het btw-tarief met 12 tot 22 procentpunt.

Tabel 8 Doorberekening van btw-verhoging in consumentenprijzen op korte termijn. De 95%-betrouwbaarheidsintervallen zijn tussen haakjes weergegeven

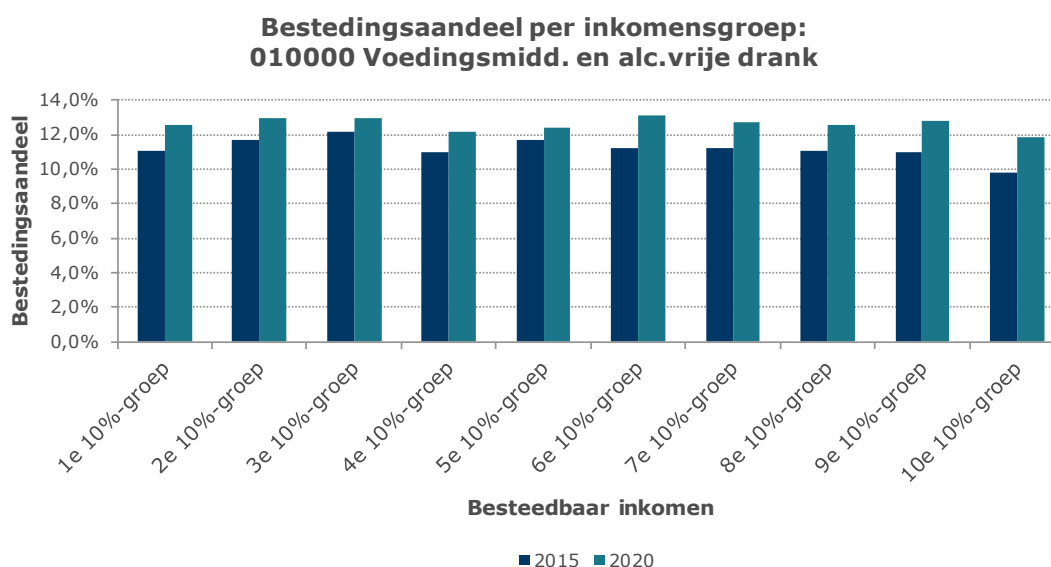
Productgroep	Begin- jaar analyse	Zonder handmatige voorselectie controlelanden			Met handmatige voorselectie controlelanden		
		Aantal landen donorpool	Percentage doorbe- rekend lasso	Percentage doorbe- rekend ridge	Aantal landen donorpool	Percentage doorbe- rekend lasso	Percentage doorbe- rekend ridge
Voedingsmidde- len	1996	23	71% [32%, 110%]	81% [35%, 124%]	15	81% [35%, 124%]	71% [32%, 106%]
Heren- en kin- derkappers	2010	6	88% [42%, 138%]	78% [35%, 120%]	5	88% [42%, 138%]	78% [35%, 124%]
Dameskappers	2010	6	67% [32%, 102%]	67% [32%, 102%]	-	-	-
Restaurants en hotels	2005	26	127% [57%, 194%]	102% [46%, 163%]	19	110% [49%, 173%]	113% [49%, 173%]
Farmaceutische producten	2013	31	166% [78%, 254%]	163% [78%, 251%]	21	131% [64%, 198%]	138% [67%, 208%]

In Bijlage 4 zijn de gewichten die de landen in de synthetische controlegroep hebben gekregen, weergegeven voor alle onderzochte productgroepen.

Outcome: Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen

Het verlaagde btw-tarief op voedingsmiddelen en water zorgt voor een verlichting van de druk op omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel doeltreffend. Er is wellicht sprake van een klein nivellerend effect. Voor de productgroep water is het nivellerende effect vrij sterk, maar voor de veel bredere productgroep voedingsmiddelen (die veel grotere bestedingen⁴⁴ kent) is het nivellerende effect heel klein.

Er is in de beleidsstukken geen operationalisering gegeven van het verlichten van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. Heel simpel gesteld kan al worden gezegd dat een verlaagd btw-tarief leidt tot minder druk van de omzetbelasting, want anders had het reguliere tarief gegolden (onder de aanname dat een verhoging ook wordt doorgerekend in de prijs). In aanvulling op deze logica hebben wij ook gekeken of lagere inkomens *relatief* gezien meer uitgeven aan deze productgroep dan hogere inkomens. In die situatie zorgt een verlaagd btw-tarief er namelijk voor dat lagere inkomens minder kwijt zijn aan btw ten opzichte van hogere inkomens. We kunnen zo het nivellerend effect onderzoeken.⁴⁵ In Figuur 27 is het bestedingsaandeel aan voedingsmiddelen en alcoholvrije dranken per inkomensgroep weergegeven voor de jaren 2015 en 2020. In Figuur 28 is dezelfde data te zien voor de bestedingen aan de watervoorziening.



Figuur 27. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor voedingsmiddelen en alcoholvrije dranken⁴⁶

Uit de figuur komt als eerste naar voren dat het bestedingsaandeel aan voedingsmiddelen en alcoholvrije dranken in 2020 hoger lag dan in 2015. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat er in 2020 maatregelen waren als gevolg van Covid-19 die ervoor zorgden dat mensen

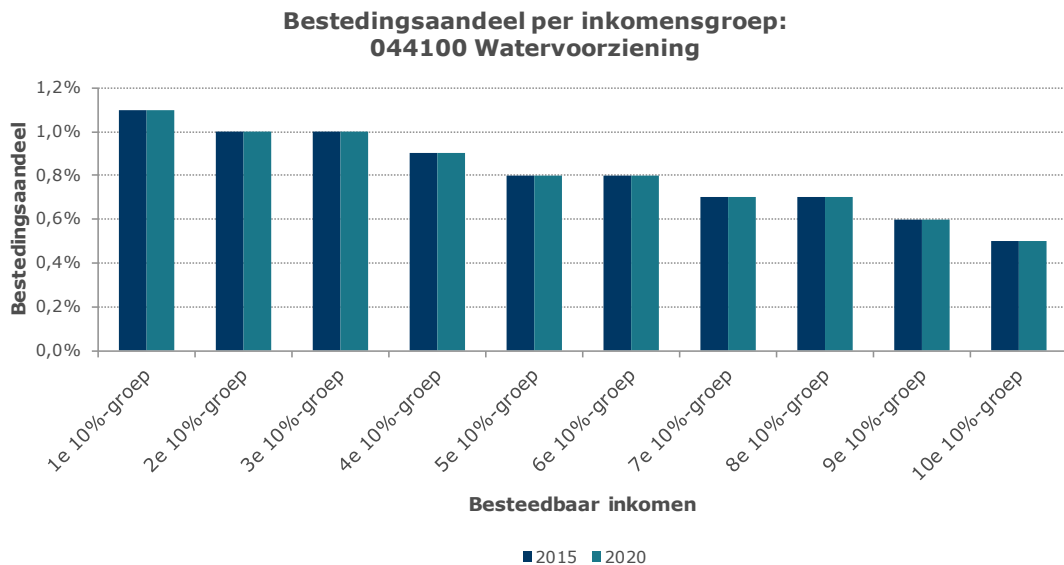
⁴⁴ Het bestedingsaandeel van voedingsmiddelen ligt op 10% tot 12%. Voor water is dat 0,5% tot 1%.

⁴⁵ Dit valt enigszins buiten de scope van de discussie over doeltreffendheid en raakt ook aan doelmatigheid. Vanwege de leesbaarheid van dit rapport hebben we er toch voor gekozen om deze onderwerp geclusterd bij doeltreffendheid te behandelen. Dit doen we voor alle productgroepen.

⁴⁶ Zie [link](#)

meer thuis waren. Wat verder meespeelt is dat de prijzen voor voedingsmiddelen en alcoholvrije dranken tussen 2015 en 2020 ook harder zijn gestegen dan alle bestedingen.⁴⁷ Mede door de verhoging van het verlaagde btw-tarief.

Verder laat de figuur zien dat de mensen in een lagere inkomensdeciël in relatieve zin beperkt meer besteden aan voedingsmiddelen en alcoholvrije dranken dan de mensen in een hoger inkomensdeciël, zeker in 2020. Bij de drie laagste decielen ging het in dat jaar om gemiddeld 12,9% van het besteedbaar inkomen, bij de drie hoogste decielen gaat het om gemiddeld 12,4% van het besteedbaar inkomen. Voor 2015 was het voor de groepen 11,7% (laagste drie decielen) versus 10,6% (hoogste drie decielen). Het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen lijkt dus een beperkt nivellerend effect te hebben.



Figuur 28. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor watervoorziening⁴⁸

Voor de watervoorziening lijkt het verlaagde btw-tarief een substantiëler nivellerend effect te hebben. Het bestedingsaandeel is daar namelijk het hoogst voor de 1^e 10%-groep en neemt langzaam af richting de 10^e 10%-groep. Gemiddeld genomen is het voor de laagste drie decielen 1% (zowel in 2015 als 2020) en voor de hoogste drie decielen is het gemiddeld 0,6% (zowel in 2015 als 2020). Hierbij geldt wel dat slechts een klein deel van het besteedbaar inkomen wordt uitgegeven aan watervoorziening.

Een specifieke uitsplitsing van deze productgroep zijn restaurantmaaltijden. Omdat hiervoor data beschikbaar is, hebben we ook hiervoor een analyse uitgevoerd. Hieruit komt naar voren dat er sprake is van een denivellerend effect.

Box 6. Restaurantmaaltijden

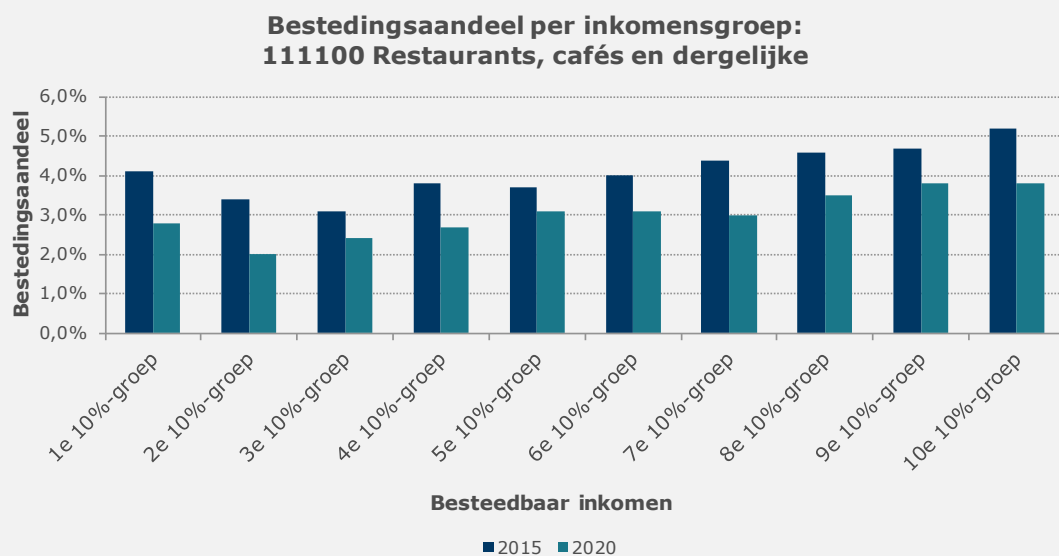
Onder het verlaagde btw-tarief voor voedsel valt ook het eten en drinken (niet-alcoholhoudend) in horecabedrijven. Binnen deze categorie kan wel de vraag worden gesteld in hoeverre de doelen (verlichting van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water) relevant zijn. In onderzoek van het CPB wordt verwezen naar een onderzoek van Harju en Kosonen uit

⁴⁷ Zie [link](#)

⁴⁸ Zie [link](#)

2014. (Harju & Kosonen, 2014) Zij hebben daarin gekeken naar het effect van een btw-verlaging voor restaurantmaaltijden in Finland (in juli 2010) en Zweden (in januari 2012). Uit het onderzoek van Harju en Kosonen komt naar voren dat de verlaging van het btw-tarief slechts beperkt (een kwart) is doorgevoerd in de prijzen en dat er geen toename is geweest in het aantal verkochte maaltijden of in de betaalde lonen. Hun conclusie is dat de vraag naar restaurantmaaltijden inelastisch is en dat het niet heeft geleid tot een toename van de werkgelegenheid in de sector. De door de onderzoekers genoemde doelen komen, afgezien van de lagere prijs voor voedingsmiddelen, overigens niet overeen met de doelen voor voedingsmiddelen en water die in Nederland gelden.

Voor de volledigheid hebben wij ook nog gekeken naar het bestedingsaandeel per inkomensgroep in Nederland voor de productgroep restaurants, cafés en dergelijke (zie Figuur 29).



Figuur 29 Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor restaurants, cafés en dergelijke⁴⁹

Uit de data komt naar voren dat er grote verschillen zijn tussen 2015 en 2020. Dit heeft zeer waarschijnlijk te maken met de gevolgen van Covid-19. Door de overheidsmaatregelen zijn restaurants en cafés in 2020 langere tijd gesloten geweest. Desalniettemin valt voor beide jaren op dat met name de hogere inkomens een groter deel van hun inkomen aan deze productgroep uitgeven. De laagste drie decielen gaven in 2015 gemiddeld 3,5% van hun besteedbaar inkomen uit aan deze productgroep, versus 4,8% voor de drie hoogste decielen. In 2020 was dit 2,4% (laagste drie decielen) versus 3,7% (hoogste drie decielen). Het verlaagde btw-tarief voor de horeca heeft dus waarschijnlijk een deniverend effect. Hierbij dient wel de opmerking te worden gemaakt dat onder deze productgroep ook producten vallen die een regulier btw-tarief kennen (zoals alcohol).

Outcome: Ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water

Een lagere prijs voor voedingsmiddelen en water levert een bijdrage aan het ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel doeltreffend. Vanuit analytisch oogpunt kan gesteld worden dat hoe lager

⁴⁹ Zie [link](#)

de prijs van een goed is, hoe toegankelijker het wordt. Als er dus sec wordt gekeken of een lagere prijs ondersteunt in de basisbehoefte dan kan gesteld worden dat dit het geval is. Het is wel de vraag of het *voldoende* ondersteunt, zeker in de huidige tijdsgeest. Zo hielp de Voedselbank in 2020 160.500 mensen. (Voedselbanken Nederland, 2023) Zeker voor voedingsmiddelen kan dan wel de vraag worden gesteld of het verlaagde btw-tarief (voldoende) helpt in het ondersteunen van de basisbehoefte en of andere elementen niet een belangrijkere rol spelen (bijvoorbeeld inkomen).

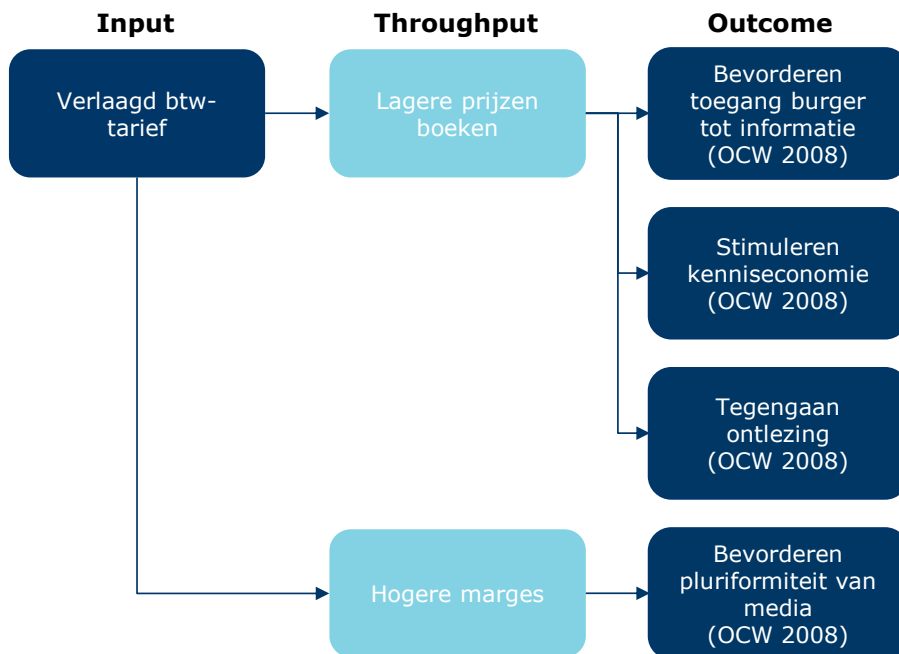
3.4 Cultuur

Voor het verlaagde btw-tarief bij culturele goederen en diensten geldt dat er een grote diversiteit aan doelen naar voren komt (zoals eerder aangegeven in § 2.4.3). In deze paragraaf bespreken we de verschillende sectoren apart. Het gaat dan om boeken, kranten, nieuwsbladen & tijdschriften, musea, podiumkunsten en bioscopen. Voor de analyse van de doeltreffendheid maken we gebruik van eerder onderzoek van APE uit 2008 naar het verlaagde btw-tarief voor cultuur en media, aangevuld met andere onderzoeken en data van het CBS. (APE, 2008)

3.4.1 Boeken

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep boeken. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat we niet goed kunnen vaststellen dat het verlaagde btw-tarief voor boeken doeltreffend is. De doelen zijn slecht geoperationaliseerd en het effect van het verlaagde btw-tarief is niet te isoleren.



Figuur 30. Beleidstheorie van de productgroep boeken

Voor de boeken geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) bevorderen toegang burger tot informatie, (2) stimuleren kenniseconomie, (3) tegengaan

ontlezing en (4) bevorderen pluriformiteit van media. Dit moet gebeuren middels een lagere prijs voor boeken en hogere marges.

Throughput: Lagere prijzen boeken

Het is lastig te bepalen in welke mate de lagere btw leidt tot een lagere prijs op boeken. Buitenlandse voorbeelden laten compleet verschillende uitkomsten zien. Bovendien kent de Nederlandse markt een specifieke context waarin de vaste boekenprijs een belangrijke rol speelt.

In het rapport van APE wordt niet aangegeven in welke mate aanpassingen in het btw-tarief worden doorberekend in de consumentenprijzen. (APE, 2008) Voor de volledigheid hebben wij ook nog gekeken naar internationale voorbeelden. In de literatuur worden daarbij twee voorbeelden aangehaald: (1) de verlaging van het btw-tarief op boeken in Zweden (van 25% naar 6%) en (2) de verlaging van het btw-tarief op boeken in Slowakije in 2007 (van 19% naar 10%). (Borowiecki & Navarrete, 2018) In Zweden heeft de verlaging van het btw-tarief op boeken geleid tot een navenante daling in de prijs van boeken en is de verlaging van het btw-tarief nagenoeg één-op-één doorgerekend. Echter, in Slowakije heeft de verlaging van het btw-tarief op boeken niet geleid tot lagere prijzen voor boeken. Als verklaring voor het verschil wordt onder meer genoemd dat er in Zweden een grootschalige communicatiecampagne werd opgezet wat het moeilijk maakte voor aanbieders om geen prijsverlagingen door te voeren.

Specifiek voor de Nederlandse situatie is het nog goed om de invloed van de wet op de vaste boekenprijs te benoemen. Via deze wet is vastgelegd dat papieren boeken in het Nederlands en Fries een vaste prijs hebben in het eerste jaar na publicatie.⁵⁰ Hierdoor hoeven boekhandelaars niet te concurreren op prijs en kunnen zij ook minder winstgevend boeken aanbieden. Dit moet de bredere beschikbaarheid en een divers aanbod van boeken bevorderen. (Rijksoverheid, Vaste boekenprijs, 2023) Het is evident dat de reguliere wijze waarop prijzen worden gevormd niet voor deze markt opgaat.

Throughput: Hogere marges

Het is niet goed vast te stellen in welke mate het verlaagde btw-tarief leidt tot hogere marges en de doeltreffendheid is hiermee niet vast te stellen. Er geldt wel een samenhang met de prijzen van boeken. Als het verlaagde btw-tarief niet is doorberekend in de prijs van boeken, geldt dat het ten gunste komt van de marges van de boeken. In het hiervoor genoemde voorbeeld van Zweden is de verlaging van het btw-tarief nagenoeg één op één doorgerekend wat betekent dat het niet heeft geleid tot hogere marges. Voor het voorbeeld van Slowakije geldt juist het omgekeerde en de verlaging van het btw-tarief heeft niet geleid tot lagere prijzen, maar dus wel hogere marges.

Outcome: Bevorderingen toegang burger tot informatie

Er kan geen bewijs worden gevonden dat de burger meer toegang tot informatie krijgt als gevolg van het verlaagde btw-tarief. Andere factoren dan prijs, zoals steeds meer vrij toegankelijke kennis, hebben hier een grote invloed op. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Voor de boeken concluderen de onderzoekers van APE dat de prijselasticiteit -0,84 bedraagt. (APE, 2008) Een stijging van de boekenprijs met 1% doet de vraag naar boeken met 0,84% dalen. (APE, 2008) Zij hebben dit berekend aan de hand van een econometrisch model. Doordat er

⁵⁰ Het gaat er hierbij om dat als boek A aan de voorwaarden voldoet, boek A overal dezelfde prijs heeft. De prijs van boek B kan hoger of lager liggen dan de prijs van boek A. Als boek B aan de voorwaarden voldoet geldt wel dat die al dan niet hogere of lagere prijs ook overal hetzelfde is.

sprake is van een negatieve prijselasticiteit draagt het verlaagde btw-tarief volgens APE ook bij aan de doelstelling het bevorderen van toegang van de burger tot informatie. (APE, 2008) Voor zowel de eerdergenoemde Zweedse als Slovaakse situatie is nog gekeken naar het effect op de verkopen. (Borowiecki & Navarrete, 2018) In Zweden heeft de btw-verlaging geleid tot 16% meer verkopen voor uitgevers en 20% meer verkopen voor retailers. In Slowakije heeft het niet geleid tot een toename van het aantal verkochte boeken. Dit is niet opmerkelijk gezien het feit dat een verlaging van het btw-tarief voor boeken niet heeft geleid tot lagere prijzen voor boeken (maar het is uiteraard wel een goede manier om te controleren of er geen externe effecten zijn).

Het is wel de vraag of in de huidige tijdsgeest de prijs van boeken een bepalende factor is voor de toegang tot informatie. Het internet biedt een ongekennde bron van informatie. Denk aan Wikipedia, een gratis online encyclopedie als vervanger voor de papieren encyclopedie. Daarnaast is het streven om middels *open access* ook publiek gefinancierd onderzoek voor iedereen online toegankelijk te maken. (Universiteiten van Nederland, 2023)

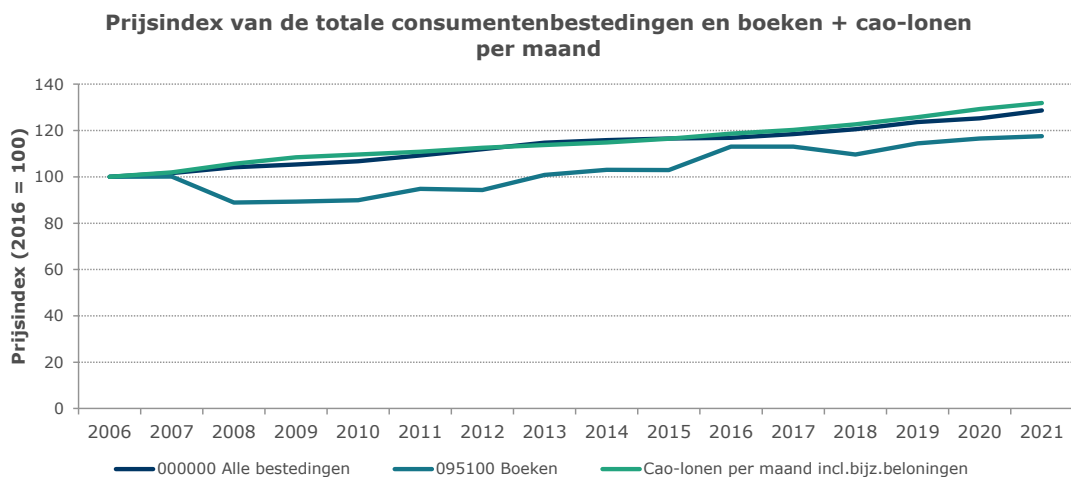
Outcome: Stimuleren van de kenniseconomie

Er kan geen bewijs worden gevonden dat de kenniseconomie is gestimuleerd als gevolg van het verlaagde btw-tarief. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Het stimuleren van de kenniseconomie komt in het rapport van APE minder aan bod. In de conclusies schrijft men dat dit doel vooral tot uitdrukking komt bij het verlaagde btw-tarief op school- en studieboeken. De vraag naar schoolboeken (en waarschijnlijk in mindere mate studieboeken) is sterk inelastisch vanwege specifieke kenmerken van de markt (gebonden klanten, vaste vraag, prijs is geen factor). Mede vanwege deze marktkenmerken en het gebrek aan cijfers per genre is voor de onderzoekers van APE het effect van het verlaagde btw-tarief op het stimuleren van de kenniseconomie lastig te bepalen. (APE, 2008) Het is niet evident of, gegeven deze kenmerken van de markt, een lagere prijs voor boeken wel leidt tot een stimulans van de kenniseconomie. Sowieso kan de vraag worden gesteld in hoeverre de prijs van boeken een bepalende factor is voor de kenniseconomie. In een rapport uit 2002 schrijft het CPB al dat onderwijs, wetenschappelijk onderzoek en onderzoek bij bedrijven samen de pijlers onder de kenniseconomie vormen. (CPB, De pijlers onder de kenniseconomie. Opties voor institutionele vernieuwing, 2002) Boeken zullen hierin een rol spelen, maar dit zal over tijd steeds meer teruglopen.

Outcome: Tegengaan ontleding

Er kan geen bewijs worden gevonden dat ontleding is tegengegaan als gevolg van het verlaagde btw-tarief. Andere factoren dan prijs hebben waarschijnlijk een grotere invloed op ontleding. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. In het onderzoek van APE wordt voor wat betreft het tegengaan van ontleding initieel verwezen naar tijdsbestedingsonderzoek. (APE, 2008) Uit die onderzoeken komt naar voren dat mensen tussen 1975 en 2000 steeds minder zijn gaan lezen. In 1975 lazen mensen nog gemiddeld 1,9 uur per week in boeken, in 2000 ging het nog maar om 0,9 uur per week. Het percentage mensen dat in de ondervraagde week ten minste een kwartier aan lezen heeft besteed, bedraagt in 1975 49%, en daalt naar 31% in 2000 aldus de onderzoekers. Zij geven daarbij wel aan dat ontleding een complex fenomeen is en dat het tegengaan van ontleding via een verlaagd btw-tarief ambitieus is. APE concludeert mede aan de hand van interviews met experts dat het verlaagde btw-tarief voor boeken naar hun verwachting heeft geleid tot een lichte afremming van de stijging van ontleding. (APE, 2008)

Uit recentere cijfers over het lezen van boeken blijkt dat dit is gedaald van 1,3 uur per week in 2006 tot 0,8 per week in 2011 en 0,8 uur per week in 2016. (SCP, 2018) Het is onduidelijk in welke mate de cijfers vergelijkbaar zijn met de hiervoor genoemde cijfers, maar er leek in ieder geval geen substantiële stijging in het lezen van boeken plaats te hebben gevonden de laatste twee decennia. Recente cijfers over 2022 laten zien dat de laatste drie jaar de afzet van de boekenmarkt in Nederland groeide. (CPNB, 2023) Opmerkelijk is dat de verkoop van anderstalige boeken met 65% (!) is gestegen sinds 2018. (NRC, 2023) Het opvallende is wel dat in de periode 2006-2016 de prijs van boeken minder hard is gestegen dan van de totale consumentenbestedingen en van de cao-lonen per maand (zie ook Figuur 31).



Figuur 31. Prijsindex van alle bestedingen en boeken⁵¹ en van cao-lonen⁵²

Als een lagere prijs van boeken een belangrijke factor zou zijn om ontleding tegen te gaan dan zou de verwachting zijn dat in deze situatie de ontleding niet toe zou nemen, maar eerder zou afnemen. Er is tenslotte meer geld om te besteden aan boeken: lonen zijn harder gestegen dan de prijs van boeken. In een artikel van het Parool geeft een onderzoeker van het SCP ook aan dat de oorzaken van ontlenen niet eenduidig zijn. (De Cocq, 2018) Er wordt daarbij gewezen op een mix van factoren waaronder tijdsdruk. Tieners en jongvolwassen hebben het druk met andere dingen en gebruiken ook meer sociale media.⁵³ Voorgaande hoeft niet te betekenen dat de prijs van een boek totaal geen invloed heeft op ontleding, maar het kan er wel op duiden dat andere factoren een grotere (negatieve) invloed hebben op ontleding. In het onderzoek van APE wordt ook ingegaan op de relatie tussen prijs en ontleding. Zij geven aan dat naar verwachting het verlaagde btw-tarief de stijging van de ontleding licht heeft afgeremd. Er wordt daarbij verwezen naar de midprices-edities van boeken, die met name zouden lijden onder een hoger btw-tarief. Juist deze boeken worden voornamelijk gekocht door mensen die normaal gesproken niet zo vaak boeken kopen. Deze groep is blijkens het onderzoek van APE in het algemeen prijsgevoeliger, waardoor een prijsverhoging tot een grotere afname in de aankoop van boeken leidt dan bij de gemiddelde lezer. (APE, 2008)

⁵¹ Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

⁵² Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

⁵³ Als we "ontlenen" beperken tot boeken, dan is er zeker sprake van ontleding. Maar als we breder trekken en het lezen van schermen bijvoorbeeld ook tellen als "lezen", dan zal er veel minder ontleding zijn.

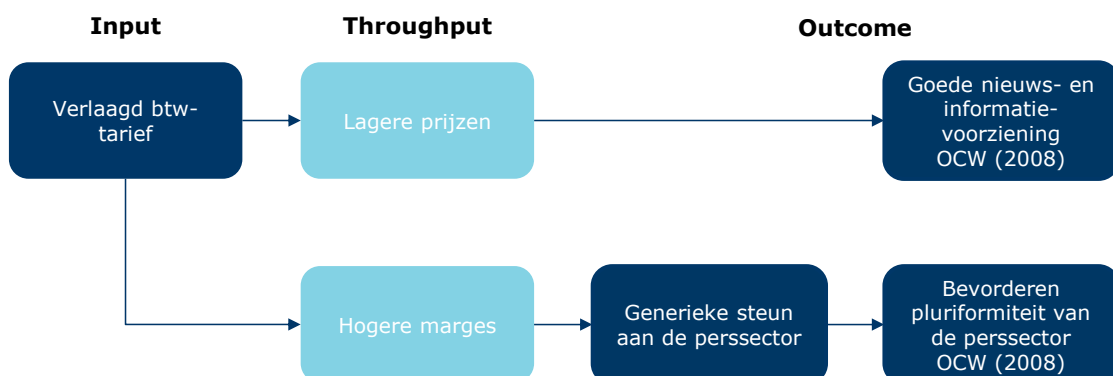
Outcome: Bevorderen pluriformiteit van de media

Er kan nauwelijks bewijs worden gevonden dat de pluriformiteit van de media is toegenomen als gevolg van het verlaagde btw-tarief. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Voor het effect op de pluriformiteit van de media wordt in het onderzoek van APE gekeken naar het aantal boektitels dat per jaar geproduceerd wordt. (APE, 2008) De onderzoekers concluderen dat het aantal boektitels dat per jaar geproduceerd wordt substantieel is gestegen tussen 1969 (11.262) en 1997 (17.235). Uitgedrukt in aantal titels per inwoner gaat het om een stijging van 26%. De stijging betekent niet direct dat de pluriformiteit is toegenomen maar volgens de onderzoekers kwam dat wel naar voren uit gesprekken met experts. Het is volgens hen ook niet uitgesloten dat het verlaagde btw-tarief hieraan heeft bijgedragen (naast andere factoren zoals de stijging van de reële inkomens en de toename van het aantal hoger opgeleiden).

3.4.2 Kranten, nieuwsbladen en tijdschriften

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep kranten, nieuwsbladen en tijdschriften. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat we niet goed kunnen vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor kranten, nieuwsbladen en tijdschriften doeltreffend is. De doelen zijn slecht geoperationaliseerd en het effect van het verlaagde btw-tarief is niet te isoleren.



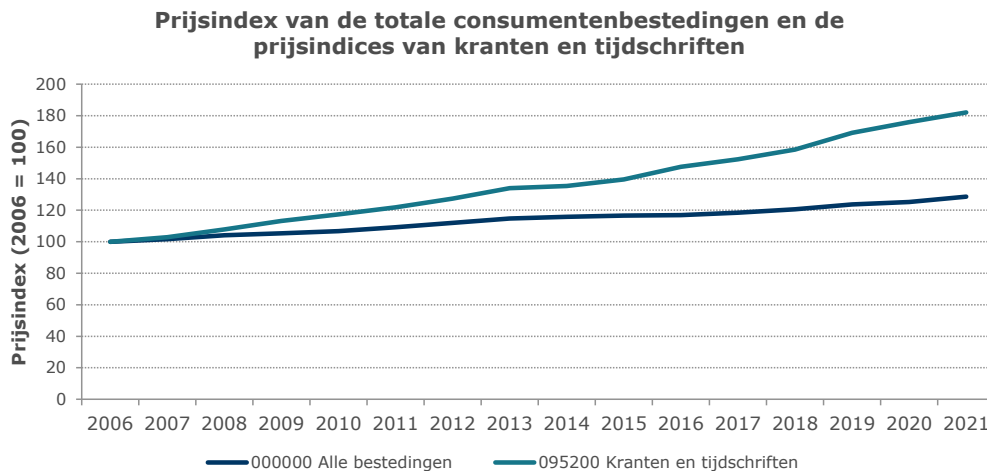
Figuur 32. Beleidstheorie van de productgroep kranten, nieuwsbladen en tijdschriften

Voor de kranten, nieuwsbladen en tijdschriften geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) goede nieuws- en informatievoorziening en (2) bevorderen pluriformiteit van de perssector. Dit moet gebeuren middels (1) lagere prijzen en (2) hogere marges.

Throughput: lagere prijzen

Het is niet goed vast te stellen in welke mate het verlaagde btw-tarief heeft geleid tot lagere prijzen. In theorie zou het verlaagde btw-tarief deels moeten leiden tot lagere prijzen. Een constatering uit het onderzoek van APE is dat in de onderzochte periode (1995-2006) de prijzen van kranten en tijdschriften harder zijn gestegen dan de inflatie. (APE, 2008) Een reden die hiervoor wordt gegeven is dat uitgeverijen van kranten en tijdschriften de dalende oplagen compenseren door de prijzen te verhogen. Voor de periode 2006-2021 is in Figuur 33 te zien dat de prijzen van kranten en tijdschriften harder zijn gestegen dan de algemene inflatie. In het onderzoek van APE wordt geconcludeerd dat de doelstelling van het verlaagde btw-tarief om de prijzen zo laag mogelijk te houden, niet is gerealiseerd. (APE,

2008) Tegelijkertijd wordt aangegeven dat de prijzen mogelijk sneller zouden zijn gestegen als het reguliere btw-tarief had gegolden. De complexiteit hierbij is dat het verlaagde btw-tarief voor kranten en tijdschriften al sinds 1969 geldt. Door een gebrek aan data over die periode en een duidelijke *counterfactual* is het effect op de prijzen niet goed vast te stellen.



Figuur 33. Prijsindex van alle bestedingen en kranten en tijdschriften⁵⁴

Throughput: Hogere marges

De hogere marges hangen één op één samen met de lagere prijzen. Als het verlaagde btw-tarief namelijk volledig wordt doorgerekend in de prijzen betekent dat geen hogere marges voor de bedrijven. Aangezien niet is vast te stellen of het verlaagde btw-tarief heeft geleid tot lagere prijzen **is ook niet vast te stellen in welke mate het geleid heeft tot hogere marges.**

Outcome: Goede nieuws- en informatievoorziening

We kunnen niet goed vaststellen in welke mate het verlaagde btw-tarief heeft geleid tot een betere nieuws- en informatievoorziening. We kunnen dus niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Een van de doelen van het verlaagde btw-tarief voor kranten, nieuwsbladen en tijdschriften is dat het leidt tot een goede nieuws- en informatievoorziening. De crux hierbij is echter de formulering van het beleidsdoel. Er staat namelijk: *vanwege het belang van een goede nieuws- en informatievoorziening voor de parlementaire democratie dient de prijs van kranten en (opinie)bladen zo laag mogelijk te zijn*. De redenering hierbij is dat een lage prijs dus leidt tot een goede nieuws- en informatievoorziening. Ten tijde van de invoering was dit onzes inziens een logische redenering. In de huidige gedigitaliseerde tijdsgeest twijfelen we in welke mate dit nog steeds geldt. Nederlanders hebben via verschillende digitale kanalen toegang tot nieuws- en informatievoorziening zoals (gratis) nieuwswebsites, sociale media en Tv-programma's. Zij kunnen dus op verschillende andere manieren, los van de kranten, nieuwsbladen en tijdschriften, nieuws en informatie tot zich krijgen.

Voor de volledigheid kijken wij nog wel naar de prijselasticiteit van kranten. In het onderzoek van APE wordt aan de hand van een econometrisch model geschat dat de prijselasticiteit van kranten -0,26 bedraagt. (APE, 2008) Dit is in lijn met eerdere Nederlandse schattingen van de prijselasticiteit van kranten. De vraag naar kranten lijkt dus redelijk inelastisch te zijn. De onderzoekers geven echter wel aan dat gewoontevorming een belangrijke rol speelt bij

⁵⁴ Zie [opendata.cbs.nl]

het aantal verkochte kranten. In Nederland worden de meeste kranten immers via een abonnement verkocht. Hierdoor is er in hun ogen sprake van een langetermijneffect. Zij schetsen dat ook aan de hand van een voorbeeld waarbij er wordt uitgegaan dat niet meer het verlaagde btw-tarief geldt, maar het reguliere btw-tarief. In hun situatie gaan ze ervan uit dat de verhoging één op één wordt doorberekend wat leidt tot een directe vraagdaling van 3,2%.⁵⁵ Bij de verkoop van kranten speelt het aantal verkochte kranten in de voorgaande periode ook een belangrijke rol met een coëfficiënt van 0,87. De onderzoekers van APE geven aan dat het langetermijneffect van de prijsstijging overeenkomt met een daling van de vraag van 11% in 2004. (APE, 2008)

Outcome: Bevorderen pluriformiteit van de perssector

We kunnen niet goed vaststellen of de pluriformiteit van de perssector is toegenomen door het verlaagde btw-tarief. We kunnen dus niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Dat komt deels omdat we geen goede manier hebben om de pluriformiteit van de perssector te meten. Een andere doelstelling van het verlaagde btw-tarief voor kranten, nieuwsbladen en tijdschriften is het bevorderen van de pluriformiteit van de perssector. Het is wel de vraag wat daar exact mee wordt bedoeld. In het onderzoek van APE wordt daarvoor gekeken naar het aantal onafhankelijke hoofdredacties van dagbladen in de periode 1997-2006. (APE, 2008) Daaruit komt naar voren dat het aantal hoofdredacties is gedaald van 38 naar 30 in die periode. De verklaring die daarvoor wordt gegeven is dat er sprake is geweest van een dalend aantal oplagen. Voor de onderzoekers van APE is niet eenvoudig te beantwoorden wat de daling zou zijn geweest zonder het verlaagde btw-tarief. Zij geven aan dat ook andere factoren daaraan hebben bijgedragen, zoals schaalvergroting en de ontwikkeling van prijzen. (APE, 2008)

Het aspect van schaalvergroting is sowieso een interessant aandachtspunt. In 2022 zijn er twee uitgeverijen (DPG en Mediahuis) die bijna alle Nederlandse kranten in handen hebben. Hoewel het hier gaat om uitgeverijen en niet om dagbladen is het wel de vraag in welke mate de pluriformiteit geborgd is. In een uitgebreid artikel van het NRC wordt het voorbeeld gegeven van de hoofdredacteur van het *Noordhollands Dagblad* die beschrijft hoe zij voor haar krant stukken heeft overgenomen uit andere Mediahuis-kranten. (van den Bos, 2018) Het voordeel hiervan is wel dat er meer tijd voor de redacteurs overblijft om zich te richten op regionale en lokale verslaggeving wat ook wordt onderkend door de hoofdredacteur van het Parool. Dit zou leiden tot een grotere pluriformiteit, zoals ook wordt benoemd in het artikel. In onze ogen betekent voorgaande ook dat pluriformiteit niet eenvoudig te meten is aan de hand van het aantal hoofdredacties en dat er een complexere dynamiek achter zit. Neem bijvoorbeeld ook de opkomst van partijen als De Correspondent en Follow The Money. Hoewel zij geen typische nieuwssites zijn, kunnen zij wel gezien worden als journalistieke platforms. Dit gebeurt buiten de geëigende kanalen (zoals dagbladen) om en draagt bij aan een grotere pluriformiteit van de sector. Gegeven de voorgaande alinea's is het twijfelachtig of het aantal hoofdredacties iets zegt over de pluriformiteit van de perssector en al helemaal welke bijdrage het verlaagde btw-tarief hier precies heeft.

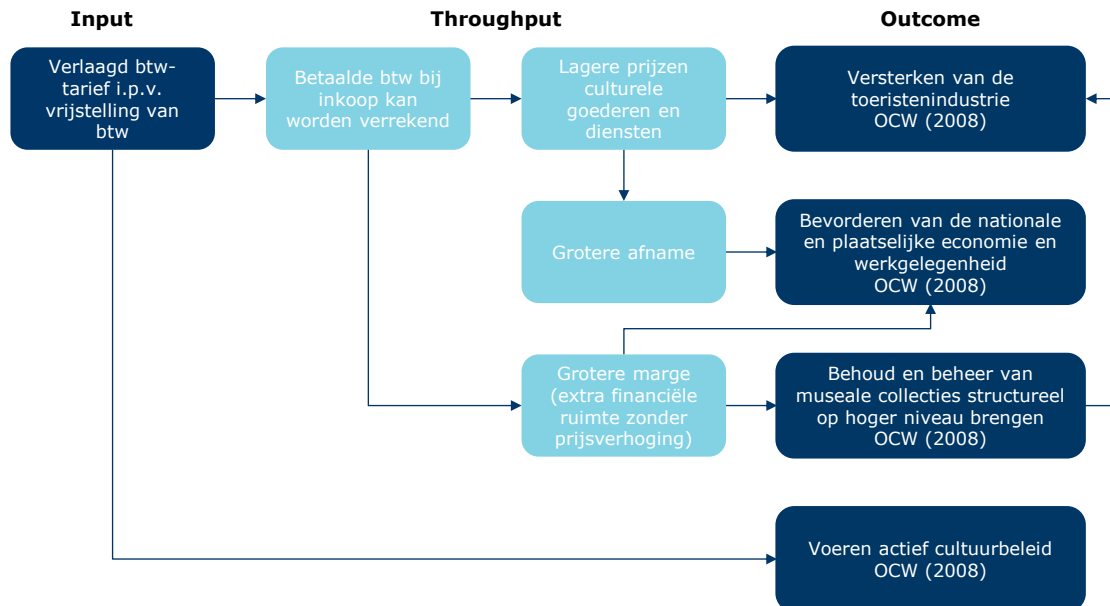
3.4.3 Musea

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep musea. De afbeelding hieronder toont de

⁵⁵ Ten tijde van het onderzoek van APE was het lage btw-tarief 6% en het reguliere btw-tarief 19%. Dit betekent dus een stijging van de prijzen van 12,3%.

beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor musea waarschijnlijk deels doeltreffend is. Voor één doel is het waarschijnlijk doeltreffend, voor enkele doelen mogelijk doeltreffend en voor één doel is doeltreffendheid niet goed vast te stellen. De doelen zijn slecht geoperationaliseerd en het effect van het verlaagde btw-tarief is lastig te isoleren.



Figuur 34. *Beleidstheorie van de productgroep musea*

Voor de musea geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) het versterken van de toerisme industrie, (2) bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid, (3) behoud en beheer van museale collecties structureel op een hoger niveau brengen en (4) het voeren van een actief cultuurbeleid.

Throughput: doorrekenen in prijzen en marge

We kunnen niet bepalen in welke mate het voordeel van het verlaagde btw-tarief zich verdeeld heeft over een hogere marge en een lagere prijs voor de consument.

Een belangrijk punt bij het bepalen van de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief is dat musea voor 1996 vrijgesteld waren van de btw. Het nadeel van deze vrijstelling is dat de btw op inkoop (waaronder collecties) niet kunnen worden verrekend. De invoering van het verlaagde btw-tarief zorgt ervoor dat de kosten van de investeringen en inkoop gedrukt kunnen worden. In het onderzoek van APE wordt de ontwikkeling van de entreprijs getoond in de periode 1987-2005 in een grafiek. (APE, 2008) Uit dat figuur komt een stabilisatie van de entreprijs naar voren rond 1997-1999. Echter, het is onduidelijk in welke mate het verlaagde btw-tarief hier van invloed op is geweest.

Outcome: Versterken van de toerisme-industrie

Het verlaagde btw-tarief leidt waarschijnlijk tot een versterking van de toerisme-industrie. Dat gaat deels via de band van de hogere marge en deels via een verbeterd aanbod. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel waarschijnlijk doeltreffend.

Voor het versterken van de toerisme-industrie wordt in het rapport van APE verwezen naar onderzoek waarin wordt aangegeven dat de aanwezigheid van culturele instellingen een zeer

belangrijk motief vormen voor een bezoek aan een stad. (APE, 2008) Verder wordt nog aangegeven dat het aandeel buitenlandse toeristen dat musea bezoekt is toegenomen tussen 1999 (19%) en 2005 (24%). Hiermee wordt volgens APE aangetoond dat de museumsector een grotere rol is gaan spelen in het toerisme. (APE, 2008) Dit sluit aan bij de beleidstheorie waarin het behoud en beheer van collecties een impact heeft op de toerisme-industrie.

Echter, het is wel de vraag in welke mate de entreprijzen (waar het verlaagde btw-tarief effect op moet hebben) van invloed zijn op de vraag naar museumbezoeken (en dus het toerisme). Uit het onderzoek van APE komt naar voren dat de prijselasticiteit -0.18 (korte termijn) en -0.38 (lange termijn) is. (APE, 2008) Dat betekent dat het bezoek aan een museum op korte termijn relatief prijsinelastisch is. Veel belangrijker voor het bezoek aan musea is de ontwikkeling van de prijs van substituten. Als de prijs van substituten met 1% stijgt, neemt het aantal museumbezoeken met 1,49% toe.

Outcome: Bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid

Het verlaagde btw-tarief leidt mogelijk tot een bevordering van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel dus mogelijk doeltreffend. In het onderzoek van APE wordt beperkt ingaan op het doel van het bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid. (APE, 2008) Een belangrijk argument wat in dat onderzoek naar voren komt, is dat musea zorgen voor werkgelegenheid en een afzetmarkt voor leveranciers. Er wordt vervolgens aangegeven hoeveel mensen in Amsterdam werkzaam zijn in de creatieve bedrijfstak. Daarbij wordt geen expliciete koppeling gemaakt met het verlaagde btw-tarief. In het onderzoek wordt wel verwezen naar interviews met experts die aangeven dat een verlaagd btw-tarief de museumsector meer financiële armslag geeft waardoor musea kwalitatief goede tentoonstellingen kunnen organiseren waar toeristen op af komen. Het *lijkt* dus de economie en werkgelegenheid te bevorderen, maar de bewijzen die daarvoor worden gegeven zijn beperkt.

Outcome: Behoud en beheer van museale collecties structureel op een hoger niveau brengen

Het verlaagde btw-tarief leidt mogelijk tot het structureel op een hoger niveau brengen van behoud en beheer van museale collecties. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel dus mogelijk doeltreffend. In het onderzoek van APE wordt aangegeven dat deze doelstelling primair betrekking heeft op de kwaliteit van klimaatbeheersing en depots, en secundair op het aankoopbeleid van musea. Zoals eerder aangegeven heeft de invoering van het verlaagde btw-tarief ervoor gezorgd dat de kosten van de investeringen en inkopen gedrukt kunnen worden. Voor de eerste doelstelling wordt in het rapport van APE verwezen naar een interview met het Gemeentemuseum in Den Haag. (APE, 2008) De deskundigen daarvan geven aan dat het aantrekkelijker is geworden om verbouwingen uit te voeren omdat de btw verrekend kon worden. Uit het onderzoek van APE komt ook naar voren dat musea sinds 1996 meer zijn gaan investeren in het behoud en beheer van hun collecties. Echter, dat valt niet alleen toe schrijven aan de invoering van het verlaagde btw-tarief. De musea hebben in die periode ook een bijdrage gekregen van de Nationale Postcode Loterij.

Outcome: Het voeren van een actief cultuurbeleid

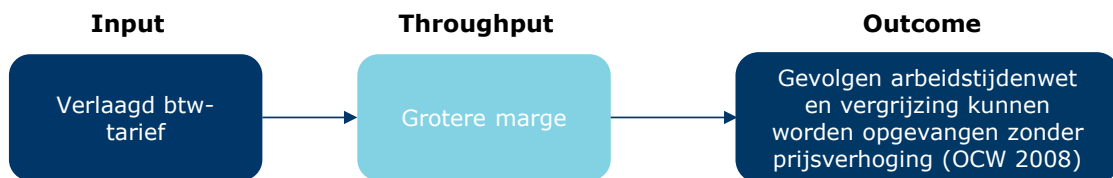
We kunnen niet aantonen of het verlaagde btw-tarief leidt tot een actief cultuurbeleid. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Het effect van het verlaagde btw-tarief op het cultuurbeleid is lastig te operationaliseren. In de analyse van de beleidstheorie zijn we hier al kritisch op ingegaan. In het eerdere onderzoek van APE is het geoperationaliseerd als 'meer mensen in contact

laten komen met musea'. (APE, 2008) Dit is volgens hen moeilijker meetbaar. De reden hiervoor is dat ook veel andere beleidsinstrumenten worden ingezet om het doel te bereiken. Als er gekeken wordt naar het museumbezoek dan is dit in de periode 1987-2005 per saldo vrijwel gelijk gebleven. In 1993 was er weliswaar een stijging, maar dat kwam omdat in dat jaar het Van Gogh jaar plaatsvond. APE geeft verder aan dat musea door het verlaagde btw-tarief de toegangsprijzen lager kunnen houden dan wanneer het normale btw-tarief zou gelden. (APE, 2008) Als het regulier btw-tarief had gegolden zou de prijs omhoog moeten, echter dit contrasteert met de doelstelling om zoveel mogelijk personen in aanraking te laten komen met cultuur. Het gelijk laten blijven van de prijs zou ten koste gaan van de investeringsruimte.

3.4.4 Podiumkunsten

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep podiumkunsten. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor podiumkunsten waarschijnlijk doeltreffend is.



Figuur 35. Beleidstheorie van de productgroep podiumkunsten

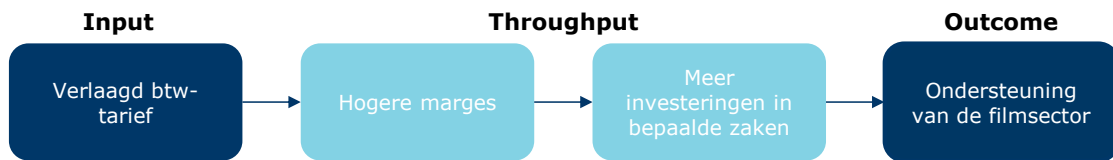
Het doel van het verlaagde btw-tarief voor de podiumkunsten is om te compenseren voor de verhoogde kosten wegens de invoering van de Arbeidstijdenwet (in 1996) en de kosten van de vergrijzing van het personeel. Bij deze productgroep is het belangrijk om op te merken dat voor invoering van het verlaagde btw-tarief een regulier btw-tarief gold.

Volgens APE is de invoering van de maatregel redelijk succesvol geweest. (APE, 2008) Ze geven aan dat de verhouding tussen de inkomsten uit recettes en de loonkosten in de podiumkunsten sector is redelijk stabiel gebleven. Er wordt wel vermeld dat de theaters zelf ook extra inkomsten hebben gegeneerd door hun prijzen sterk te verhogen. Het verlaagde btw-tarief alleen is niet voldoende geweest om de gestegen kosten te compenseren. Het is bovendien de vraag of het voordeel wel altijd terecht is gekomen bij de gezelschappen. Veel van de zaalexploitanten zouden volgens APE "het voordeel in eigen zak [hebben gestoken]". Bovendien is er ook een aantal gemeenten geweest dat de subsidies heeft verlaagd naar aanleiding van de btw-verlaging.

3.4.5 Bioscopen

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep bioscopen. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor bioscopen waarschijnlijk doeltreffend is.



Figuur 36. Beleidstheorie van de productgroep bioscopen

Throughput: hogere marges

Het verlaagd tarief heeft in aanzienlijke mate bijgedragen aan hogere marges (en dus beperkt aan lagere kosten voor de consument). Voor de doeltreffendheid is het belangrijk om te bepalen in welke mate het voordeel bij producenten of consumenten terecht is gekomen. Het lijkt erop dat het voor een groot deel bij producenten terecht kwam. Uit het onderzoek van APE komt naar voren dat de invoering van het verlaagde btw-tarief niet heeft geleid tot een daling van de prijzen van bioscoopkaartje. (APE, 2008) De ontwikkeling van de prijzen van een bioscoopticket heeft in de periode 1995-2005 wel gelijke tred gehouden met de algehele consumentprijsindex. Er wordt daarbij geconcludeerd dat de gematigde ontwikkeling van de toegangsprijzen heeft geholpen om het bioscoopbezoek op peil te houden. Rond 1999 is er wel sprake geweest van een dip in de toegangsprijzen. Dat is precies in de periode dat het convenant werd herzien. De onderzoekers van APE kunnen echter niet vaststellen of dit te maken heeft met het verlaagde btw-tarief. (APE, 2008)

Throughput: meer investeringen in bepaalde zaken

De investeringen van bioscopen lijken te zijn toegenomen, maar het is lastig om het effect van het verlaagde btw-tarief te isoleren. De personen die geïnterviewd zijn voor het onderzoek van APE geven wel aan dat door het verlaagde btw-tarief bioscopen meer financiële armslag hebben gekregen voor investeringen (zoals de bouw van grote bioscopen). (APE, 2008) Uit cijfers blijkt ook dat het aantal bioscopen, bioscoopstoelen en aantal zalen per bioscoop gestegen is tussen 2009 en 2016. (Dialogic & APE, Economische ontwikkelingen in de cultuursector, 2009-2016, 2017) In beide gevallen is echter niet goed vast te stellen of dat mede komt door het verlaagde btw-tarief die een additionele investeringsruimte had moeten opleveren. Een verklaring voor de groei van het aantal bioscopen kan ook komen door toegenomen interesse van consumenten, doordat ze bijvoorbeeld meer bestedingsruimte hebben, waardoor investeringen sneller noodzakelijk(er) zijn en sneller uit kunnen. Zo is in de periode 2009 en 2016 het totaal aantal bioscoopbezoeken in Nederland ook met 25% toegenomen. (Dialogic & APE, Economische ontwikkelingen in de cultuursector, 2009-2016, 2017)

Outcome: ondersteuning van de filmsector

De filmsector kan ondersteund worden door de hogere investeringen, vooral het convenant is een tastbare aanwijzing dat het verlaagde btw-tarief hieraan bijdroeg. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel dus doeltreffend. Het doel van het verlaagde btw-tarief voor bioscopen is het ondersteunen van de sector. Hierbij dient te worden opgemerkt dat er voor invoering van het verlaagde btw-tarief het reguliere btw-tarief gold. Het verlaagde btw-tarief heeft niet als doel om de prijs van de bioscooptickets te verlagen. Het diende er vooral voor om te voorkomen dat ze moeten worden verhoogd. De helft van het tariefvoordeel moest wel worden teruggesluisd naar het Nederlands Fonds voor de Film, ter compensatie van kortingen op de subsidie. Dit komt uiteindelijk neer op 4,6% van een verkocht ticket (naar verwachting 9 miljoen gulden per jaar bij de invoering). Dit convenant is in 1999 wel beëindigd omdat de juridisch basis wankel was geworden toen het verlaagde btw-tarief ook werd ingevoerd bij de podiumkunsten. Er is wel een nieuw

convenant⁵⁶ afgesloten waarbij de bioscoopsector extra geld zou besteden aan het Nederlands Fonds voor de Film. Het ging daarbij om een bedrag van 2 miljoen gulden; een voordeel van 7 miljoen voor de bioscoopsector. Dit is een duidelijke indicatie van ondersteuning van de filmsector. Het meest recente convenant is die uit 2022. (Staatscourant 18947, 2022) In het convenant is afgesproken dat per betaald bioscoopkaartje €0,15 ter beschikking wordt gesteld voor het bevorderen van de productie van de Nederlandse film, Nederlandse publieksfilms in het bijzonder, en het bioscoopbezoek in Nederland. De afspraken gelden vanaf 1 juli 2022 voor een onbepaalde tijd, maar in elk geval zolang voor de toegang van bioscoopvoorstelling een verlaagd btw-tarief geldt, artikel 45d van de Auteurswet voor zover het de bioscoopsector aangaat, ongewijzigd blijft en er geen heffing en/of investeringsverplichting door de wetgever wordt opgelegd aan de sector. Bij de investeringsverplichting gaat het om de regeling waarbij grote streamingdiensten meer moeten investeren in Nederlandse producties (4,5% van hun jaaromzet) (MvT Wijziging van de Mediawet 2008, 2022)⁵⁷, maar waarvan bioscopen dus zijn uitgezonderd.

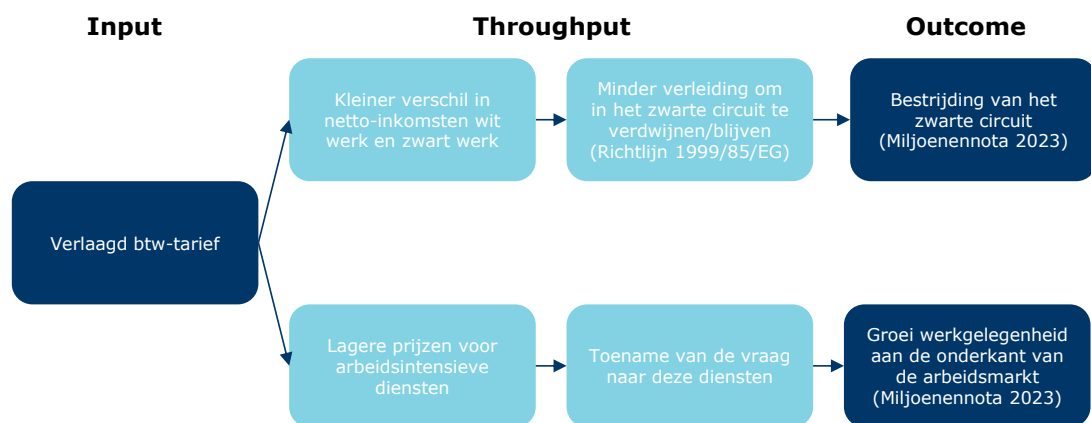
3.5 Arbeidsintensieve diensten

In deze paragraaf gaan we nader in op de doeltreffendheid voor de arbeidsintensieve diensten. We doen dat voor de arbeidsintensieve diensten in zijn algemeen en specifiek voor de groep diensten isoleren, schilderen, stukadoors en behangen van woningen.

3.5.1 Arbeidsintensieve diensten algemeen

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep arbeidsintensieve diensten algemeen. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief weinig doeltreffend is. Het is niet zeker of het daadwerkelijk gezorgd heeft voor een groei van de werkgelegenheid. De impact op de bestrijding van het zwarte circuit is lastig aan te tonen, maar kan niet heel groot zijn.



Figuur 37. Beleidstheorie van de productgroep arbeidsintensieve diensten algemeen

⁵⁶ In het rapport van APE staat dit nieuwe convenant geldig is zolang het verlaagde btw-tarief van kracht is.

⁵⁷ Zie: rijksoverheid.nl

Voor de arbeidsintensieve diensten geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) het bestrijden van het zwarte circuit en (2) de werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt stimuleren.

Throughput: Lagere prijzen

Op basis van onderstaande analyse concluderen wij dat het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten zeer waarschijnlijk heeft geleid tot lagere prijzen.

In 2000 is er een verlaging geweest van het btw-tarief voor een aantal arbeidsintensieve diensten. Een aantal jaar later heeft Research voor Beleid een onderzoek uitgevoerd naar de effecten hiervan. Het Centraal Planbureau (CPB) heeft naar aanleiding van kritiek op die evaluatie (vanuit de werkgevers- en werknemersorganisaties)⁵⁸ een contra-expertise uitgevoerd op de evaluatie van RvB. (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003) Op basis van een enquête onder bedrijven die door RvB is uitgevoerd wordt geconcludeerd dat de btw-verlaging voor 67% tot 81% is doorberekend in consumptieprijzen. Gegeven de btw-verlaging van 9,8%⁵⁹ betekent dat dus prijsdalingen van ca.7%. Het CPB geeft daarbij aan dat deze doorberekening lager ligt dan de schattingen die eerder door EIM werden gemaakt in het kader van de mogelijke werkgelegenheidseffecten van een btw-verlaging. Het CPB noemt als mogelijke verklaringen voor de lagere doorrekeningen dat de markt niet volledig transparant is en dat de btw-verlaging een experiment was. Dat laatste kon ervoor zorgen dat bedrijven afwachtten of de verlaging permanent werd doorgezet voordat zij de prijzen verlaagden. Bij een tijdelijke verlaging hadden zij later weer hun prijzen moeten verhogen. Het CPB geeft aan dat de verwachting is dat btw-verlaging op de lange termijn volledig wordt door gerekend aan de consument.

In 2017 heeft het CPB een rapport gepubliceerd waarbij het effect van de btw-verlaging uit 2000 voor kappersdiensten is onderzocht. (CPB, Cheaper and more haircuts after VAT-Cut?, 2017) In dit onderzoek hebben ze een *difference-in-difference* (DID)-analyse uitgevoerd om de effecten op prijzen, werkgelegenheid en verkopen in kaart te brengen. Daarvoor hebben ze gebruik gemaakt van data van het CBS en een vergelijking gemaakt tussen kappers (experimentele groep) en *beautysalons* (controlegroep). Hun conclusie is dat de verlaging van het btw-tarief grotendeels is doorberekend in de prijzen voor kappersdiensten (die dus omhooggingen). Het verschil van deze studie uit 2017 -ten opzichte van de studies van RvB en de contra-expertise van de CPB- is dat deze veel grondiger is uitgevoerd. Er is gekeken naar één specifieke productgroep en daarvoor is op een aantal indicatoren een statistische analyse uitgevoerd met de best beschikbare data tussen een controlegroep en experimentele groep.

Een onderzoek naar btw bij kappers in Finland gaat in op asymmetrie van verhogingen en verlagingen. (Benzarti Y. , Carloni, Harju, & Kosonen, 2020) Hierin komt naar voren dat btw-verhogingen in hogere mate in de prijs vertaald worden dan btw-verlagingen. Deze effecten houden enkele jaren aan. Verder is er nog onderzoek gedaan naar de verlaging van het btw-tarief voor kappers in Finland. (Kosonen, 2015) Uit dat onderzoek komt naar voren dat de verlaging van het btw-tarief slechts voor de helft heeft geleid tot lagere prijzen.

Voor de volledigheid hebben wij zelf een analyse uitgevoerd van het effect van de tariefsverhoging van het verlaagde btw-tarief in 2019 op de prijzen voor kappers. Hierbij hebben we dezelfde aanpak gehanteerd zoals beschreven is in § 3.2. We maken in de analyse

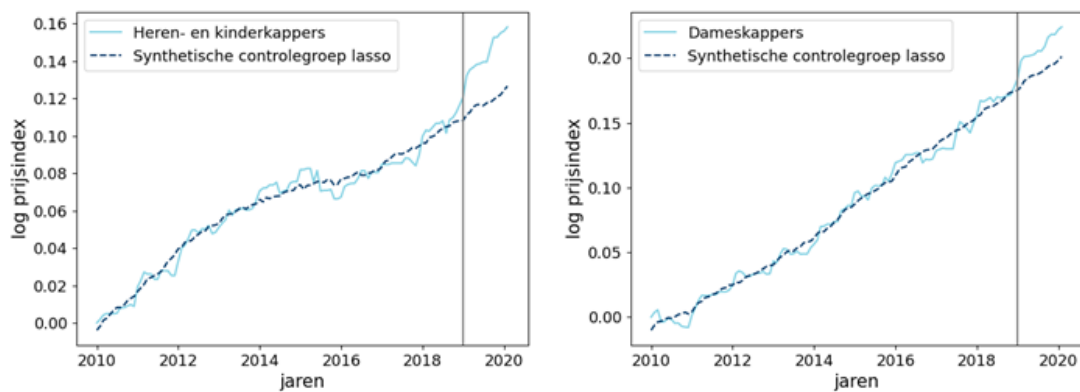
⁵⁸ In het rapport van het CPB wordt daarover het volgende gezegd: *De kritiek van de sociale partners op de trendanalyse van RvB, in het bijzonder de allesbepalende rol die deze heeft voor de centrale conclusie die in het rapport wordt getrokken, wordt door het CPB op hoofdlijnen onderschreven.*

⁵⁹ Hiervoor is de volgende formule gehanteerd: $1 - (1,06 / 1,175)$. Het lage btw-tarief bedroeg 6% en het reguliere btw-tarief 17,5%.

onderscheid tussen de heren- en kinderkappers enerzijds en de dameskappers anderzijds. Ook hieruit komt naar voren dat de verlaging waarschijnlijk in hoge mate is doorgerekend in de prijzen.

Heren- en kinderkappers

Voor heren- en kinderkappers komt de lasso methode tot een schatting van 88% doorberekening van de btw-verhoging in de prijzen op de korte termijn. Het 95%-betrouwbaarheidsinterval van deze schatting is [35%, 120%]. Figuur 38 geeft de synthetische controlegroep voor heren- en kinderkappers in het linker paneel weer. In dit figuur is duidelijk te zien dat vanaf 2019 de prijzen stijgen ten opzichte van de synthetische controlegroep. Daarnaast valt op dat de prijzen in Nederland in 2018 al wat beginnen te stijgen. Dit kan duiden op anticipatie-effecten



Figuur 38. Prijswontwikkeling van diensten van kappers in Nederland en van de synthetische controlegroep op basis van lasso met alle beschikbare landen; links voor heren- en kinderkappers en rechts voor dameskappers. De horizontale streep geeft het moment van de btw-verhoging weer

Box 7. Robuustheidsanalyse regressie heren- en kinderkappers

Robuustheidsanalyse

Om de robuustheid van de schatting te toetsen vergelijken we de resultaten voor de lasso methode (zonder handmatige voorselectie van landen) met de andere drie analyses in Tabel 8 op pagina 80. De schattingen van deze drie alternatieve methoden liggen dicht bij de schatting van de lasso methode zonder selectie van landen. De schattingen zijn gelijk aan: 78% (ridge, zonder selectie), 88% (lasso, met selectie) en 78% (ridge, met selectie).

De schattingen van ridge/lasso met en zonder selectie zijn gelijk aan elkaar. In de handmatige voorselectie is slechts één land, Litouwen, uitgesloten. Litouwen kreeg in de lasso zonder handmatige voorselectie een gewicht van nul en in de ridge regressie zonder handmatige voorselectie een gewicht dat bijna gelijk is aan nul (namelijk 0,007). Het weglaten van Litouwen uit de donorpool heeft dus een nihil effect.

Dameskappers

De schatting van de doorrekening van de btw-verhoging is voor dameskappers wat lager dan voor heren- en kinderkappers. Voor dameskappers komt de lasso methode zonder handmatige voorselectie van landen tot een percentage doorberekening op de korte termijn van 67% met een 95%-betrouwbaarheidsinterval van [32%, 102%]. Voor heren- en kinderkappers kwam de lasso methode tot een percentage doorberekening van 88% met een

betrouwbaarheidsinterval van [35%, 120%]. De schatting van dameskappers ligt binnen het betrouwbaarheidsinterval van heren- en kinderkappers.

In het rechterpaneel van Figuur 38 is de synthetische controlegroep voor dameskappers weergegeven. In dit figuur is voor Nederland een duidelijke prijsstijging zichtbaar in 2019. Deze prijsstijging vindt niet plaats voor de synthetische controlegroep en kan waarschijnlijk worden toegeschreven aan de btw-verhoging.

Box 8. Robuustheidsanalyse regressie dameskappers

Robuustheidsanalyse

De ridge regressie zonder handmatige voorselectie van landen komt tot dezelfde schatting en hetzelfde 95%-betrouwbaarheidsinterval als de lasso zonder voorselectie (zie Tabel 8). In deze tabel hebben we geen resultaten voor de analyse met handmatige voorselectie opgenomen omdat deze analyse geen goede synthetische controlegroep opleverde.

De gevonden waarden van 67% (dameskappers) en 88% (heren- en kinderkappers) komen vrij goed overeen met de schatting uit de eerdergenoemde CPB-studie. Daar vonden de auteurs een doorberekening van 80% aan de consument voor de btw-verlaging op diensten van kappers van 17,5% naar 6%. Op basis van voorgaande paragrafen concluderen wij dat het verlaagde btw-tarief voor kappers zeer waarschijnlijk heeft geleid tot lagere prijzen.

Throughput: Kleiner verschil in netto-inkomsten wit werk en zwart werk

We concluderen dat er mogelijk een beperkt kleinere verschillen tussen wit en zwart werk kan ontstaan. Het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten zou ook moeten leiden tot een kleiner verschil in netto-inkomen tussen wit werk en zwart werk. Er lijkt hier zeker wel een spanning te zijn met de lagere prijzen voor arbeidsintensieve diensten. Stel dat het verlaagde btw-tarief volledig wordt doorberekend in de prijzen, dan is er geen extra marge die de producent kan gebruiken om lonen te vergroten. In dit geval verdient een persoon netto nog steeds net zoveel per uur. Bij een gedeeltelijke doorrekening kan een werknemer meer per uur overhouden indien er wordt gekozen om de additionele marge hiervoor aan te wenden. Gegeven de hoge mate van doorrekening, is er dus slechts beperkt ruimte voor hogere netto-inkomsten.

Wat ons overigens een beter argument lijkt, is dat de prijs van diensten die wit en zwart worden aangeboden dichter bij elkaar komen. Hierdoor zal het zwarte circuit krimpen ten koste van het witte circuit. Omdat dit argument niet gegeven wordt in de beleidstheorie zullen we hier niet nader op ingaan.

Throughput en outcome: Hogere vraag en meer werkgelegenheid

Wij concluderen dat niet waarschijnlijk is dat het verlaagde btw-tarief daadwerkelijk gezorgd heeft voor een hogere vraag en groei van de werkgelegenheid. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel waarschijnlijk niet doeltreffend. Uit de eerdergenoemde contra-expertise van het CPB kwam naar voren dat de verlaging van het btw-tarief in 2000 deels is doorberekend in de prijzen. In het onderzoek kwam eveneens naar voren dat in de periode 1999-2001 in alle branches (van arbeidsintensieve diensten) de omzet is gestegen. De stijging varieert van 17% bij schoenherstellers tot 41% bij kledingherstellers. Er wordt aangegeven dat het niet mogelijk is om aan te geven welk deel van de omzetstijging samenhangt met de daling van consumptieprijzen. Andere oorzaken die hebben kunnen leiden tot een omzetstijging zijn de autonome trend en de conjunctuur. Het is hierdoor niet mogelijk de gerealiseerde prijselasticiteit van de afzet te berekenen.

Voor het effect op de werkgelegenheid wordt aangegeven dat deze zich op twee manieren kan manifesteren: via een toename van het aantal uren per werkzame persoon of via een toename van het aantal werknemers. In de periode 1999-2002 is de werkgelegenheid in arbeidsjaren volgens de enquête van de RvB in alle branches toegenomen. Voor het aantal werknemers geldt dat er bij vier van de vijf branches sprake is geweest van een groei. In onderstaande tabel zijn de resultaten te zien:

Tabel 9. Toename werkgelegenheid volgens RvB-enquête in de periode 1999-2002 (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003)

	Toename aantal werknemers in arbeidsjaren	Toename aantal werknemers > 15 uur
Fietsherstellers	5,7%	3,3%
Kappers	14,5%	5,7%
Kledingherstellers	15,5%	20,4%
Schilders en stukadoors	20,6%	4,5%
Schoenherstellers	3,7%	-4,8%

In haar contra-expertise concludeert het CPB uiteindelijk het volgende: "Afgaande op de indicaties rond prijzen, afzet en werkgelegenheid die uit het materiaal van RvB kunnen worden afgeleid, moet worden geconcludeerd dat het aannemelijk is dat de BTW-maatregel daadwerkelijk positieve werkgelegenheidseffecten heeft gehad." (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003) Ze geven daarbij aan dat naar verwachting de werkgelegenheidseffecten van de btw-verlaging op korte termijn achterblijven bij de te verwachte effecten op lange termijn. De oorzaak hiervan is dat aanpassingen in consumptieprijzen en werkgelegenheid tijd vergen en doordat de maatregel op dat moment tijdelijk was. Op basis van een eigen data-analyse kon het CPB echter *niet* concluderen dat er een significant effect was op de werkgelegenheid bij de gehanteerde onzekerheidsmarge. Het CPB geeft wel aan dat de gehanteerde onzekerheidsmarge en het geringe aantal waarnemingen er toe leiden dat er een relatief grote kans is dat ten onrechte wordt geconcludeerd dat de btw-verlaging geen significant effect op de werkgelegenheid heeft gehad. Daarnaast is de kans gering dat ten onrechte geconcludeerd wordt dat de btw-verlaging een gunstig effect heeft gehad op de werkgelegenheid. Het CPB geeft verder aan dat als er meer zekerheid nodig is, er verder onderzoek noodzakelijk is. Een punt van aandacht is de data die wordt gebruikt. Bij voorkeur wordt er over de gehele periode data gebruikt die uit dezelfde bron afkomstig is en dient er voldoende data te worden gebruikt.

Uit het onderzoek van het CPB uit 2017 naar het effect van de btw-verlaging uit 2000 op kappersdiensten kwam geen statistisch en economisch significant effect op de omzet en de werkgelegenheid naar voren. Gezien de grondigere aanpak van deze studie (in vergelijking met andere onderzoeken) hechten we veel waarde aan deze conclusie. Het is echter lastig te generaliseren naar andere markten. De vraag naar kappersdiensten lijkt dus ongevoelig voor prijsveranderingen. Zij geven zelf ook aan dat dit aansluit bij eerdere onderzoek uit Finland en Zweden naar de impact van het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten. De auteurs van het CPB-rapport verwijzen daarbij naar een onderzoek van Harju en Kosonen uit 2014 (Harju & Kosonen, 2014) naar het effect van een btw-verlaging voor restaurantmaaltijden in Finland (in juli 2010) en Zweden (in januari 2012). Het CPB ziet dit als een arbeidsintensieve dienst, maar wij hebben het voor nu geschaard onder voedingsmiddelen en watervoorziening (zie ook Box 6 op pagina 82). De conclusie was in ieder geval dat de verlaging van het btw-tarief voor restaurantmaaltijden slechts beperkt (een kwart) is doorgevoerd in de prijzen en dat er geen toename is geweest in het aantal verkochte

maaltijden of in de betaalde lonen. Hun conclusie is dat de vraag naar restaurantmaaltijden inelastisch is en dat het niet heeft geleid tot een toename van de werkgelegenheid in de sector.

In de vorige paragraaf werd verwezen naar onderzoek over de verlaging van het btw-tarief voor kappers in Finland. (Kosonen, 2015). Uit dat onderzoek kwam naar voren dat er geen statistisch significant effect waarneembaar was op de hoeveelheid verkochte diensten. In een afstudeerscriptie over de verlaging van het btw-tarief in Finland wordt hetzelfde geconcludeerd; de verlaging van het btw-tarief heeft niet geleid tot een toename in vraag naar of werkgelegenheid in de kapperssector.⁶⁰ (Vane-Tempest, 2016)

In een *working paper* van de Europese Commissie uit 2003 wordt nog nader ingegaan op de experimenten die er binnen de Europese Unie zijn geweest op het gebied van het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten. (Council of European Union, 2003) Daaruit komt naar voren dat de waargenomen toename van de vraag meestal wordt verklaard door andere factoren, met name belastingvoordelen. Daarnaast werden de btw-tarieven verlaagd in een tijd van economische groei in Europa op het moment dat de werkloosheid al daalde. Volgens de Europese Commissie leveren, mede door die omstandigheden, de aangeleverde rapporten van de lidstaten geen steekhoudend bewijs aan dat deze maatregel enig effect heeft gehad op de werkgelegenheid.

Throughput en outcome: Effecten op zwart werken

Er is onvoldoende data om te kunnen concluderen dat er een effect is op het zwarte circuit. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. In de eerdergenoemde contra-expertise van het CPB wordt aangegeven dat vanwege het ontbreken van harde gegevens over de omvang van het zwarte circuit het niet mogelijk is om een indicatie te geven van de mate waarin het verlaagde btw-tarief leidt tot een legalisering van de arbeidsintensieve diensten. (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003) Het is ook de vraag in welke mate aanpassingen in het btw-tarief de bepalende factor zijn om te kiezen voor zwart werken. Het is waarschijnlijk dat het niet voldoen aan de inkomstenbelastingverplichting veel meer impact heeft op het netto-inkomen.

In de eerdergenoemde *working paper* van de Europese Commissie wordt ook ingegaan op de effecten op zwart werken. Zij geven daarbij aan dat de lidstaten er niet in geslaagd zijn om in de rapporten die ze moesten aanleveren, het probleem van het meten van de omvang van zwart werken op te lossen. Het is (daardoor) niet mogelijk om aan te tonen dat de verlaging van het btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten tot een reductie van zwart werken heeft geleid. De meeste resultaten waren niet meer dan hypothesen die niet ondersteund werden door bewijs van causaliteit tussen de verlaging van het btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten en een afname van zwart werken.

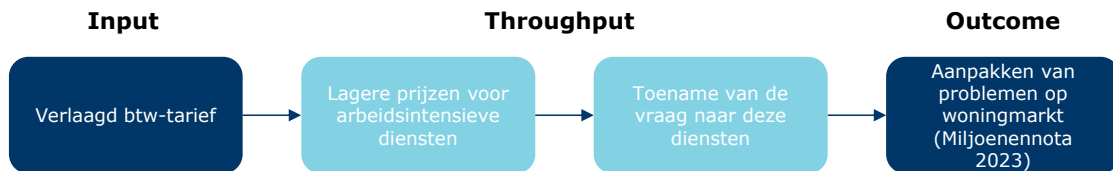
3.5.2 Arbeidsintensieve diensten: Isoleren, schilderen, stukadoors en behangen van woningen

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep arbeidsintensieve diensten: isoleren, schilderen, stukadoors en behangen van woningen. De afbeelding hieronder toont de

⁶⁰ Vane-Tempest, M. (2016) *The effect of reduced value added tax rates for labor-intensive services: Evidence from hairdressers in Finland during years 2007-2011.* <https://aalto-doc.aalto.fi/handle/123456789/19826>

beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten: Isoleren, schilderen, stukadoeren en behangen van woningen doeltreffend kan zijn geweest voor de problemen die in 2011 op de woningmarkt speelden. Het is niet duidelijk of het ook een oplossing is voor de huidige problemen op deze markt.



Figuur 39. *Beleidstheorie voor de productgroep arbeidsintensieve diensten - Isoleren, schilderen, stukadoeren en behangen van woningen*

Voor de arbeidsintensieve diensten gericht op het isoleren, schilderen en stukadoeren en behangen van woningen geldt dat het doel van het verlaagde btw-tarief is om de problemen op de woningmarkt aan te pakken.

Throughput: Lagere prijzen voor arbeidsintensieve diensten

We concluderen dat het verlaagde btw-tarief voor dit soort arbeidsintensieve diensten waarschijnlijk leidt tot lagere prijzen. Uit Tabel 7 op pagina 73 kwam naar voren dat een verlaging van het btw-tarief (van 20,6% naar 5,5%) op de reparatie van huizen in Frankrijk in 1999 voor 77% is doorgegeven in de prijzen. In een onderzoek uitgevoerd in opdracht van de Europese Commissie wordt aangegeven dat de diensten die zich richten op het renoveren en repareren van woningen degene lijken te zijn waar dienstverleners het gemakkelijkst een btw-verlaging doorvoeren. De uitvoerders van dat onderzoek nemen dan ook een 100% doorgifte van de verlaging aan. (IVM, et al., 2008) Het is wel de vraag in welke mate het hier om een langdurig effect gaat. De onderzoekers geven aan dat in Frankrijk in de jaren na de verlaging van het btw-tarief de prijzen voor het repareren van huizen harder zijn gestegen dan de inflatie (al kunnen daar ook andere zaken aan ten grondslag liggen). (IVM, et al., 2008)

Throughput: Toename van de vraag naar deze diensten

Onze conclusie is dat een lagere prijs waarschijnlijk leidt tot een toename van de vraag naar deze diensten. In het eerdergenoemde onderzoek uitgevoerd in opdracht van de Europese Commissie (IVM, et al., 2008) wordt ook een casus voor isolatie in het Verenigd Koninkrijk besproken. Hierin is ook specifiek gekeken naar het prijseffect. Uit een enquête onder consumenten (van een doe-het-zelf-zaak) blijkt dat 86% van de ondervraagden *more likely* energie-efficiënte producten zou kopen als ze goedkoper zouden zijn. Daarnaast wordt nog verwezen naar een kortingsactie van een doe-het-zelf-zaak (in samenwerking met onder meer energieleveranciers) op isolatiemateriaal ter grootte van een btw-vrijstelling. Dit leidde tot een toename van 120% in de verkopen. De onderzoekers geven aan dat dit een goede indicatie is dat de prijs (van isolatiemateriaal) een impact heeft op de vraag (ernaar) maar geven tegelijkertijd aan dat dit niet gebruikt kan worden om de prijselasticiteit te bepalen. Sowieso geldt voor isoleren dat dit ook afhankelijk is van de energieprijzen. Bij een hogere energieprijzen (en gelijkblijvende prijs voor isoleren) geldt dat een investering in isolatie zich sneller terugverdient. Dit effect is in Nederland in 2022 duidelijk te zien geweest. Zo gaf de Nederlandse Vereniging Duurzame Energie (NVDE) in augustus 2022 aan dat de terugverdientijd van verduurzamingsmaatregelen op dat moment gemiddeld drie keer korter was dan begin 2021. (NVDE, 2022)

Outcome: Aanpakken van problemen op de woningmarkt

We concluderen dat het verlaagde btw-tarief mogelijk heeft bijgedragen aan het oplossen van de problemen die in 2011 op de woningmarkt speelden. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel mogelijk doeltreffend. Het draagt waarschijnlijk niet bij aan de huidige problemen op de woningmarkt. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel waarschijnlijk niet doeltreffend. Het uiteindelijke doel van het verlaagde btw-tarief is het aanpakken van de problemen op de woningmarkt. In de Integrale visie op de woningmarkt uit 2011 worden als problemen onder meer aangegeven dat de woningbouw met vertraging hard is getroffen door de economische crisis. (Kamerstukken II 32847, 2010-2011) Concreet gaat het over weinig economische groei, weinig vertrouwen en weinig financieringsmogelijkheden. (Kamerstukken II 32500, 2011) Er wordt daarnaast genoemd dat er sprake is van belangrijke investeringsopgaven. Als concrete voorbeelden worden het aanpakken van het woningtekort in de groeiregio's genoemd, de opgaven op het terrein van de woon- en leefomgeving, de energiebesparing die moet leiden tot lagere woonlasten voor de burgers, en de druk op de ouderenhuisvesting als gevolg van de extramuralisering⁶¹ in de zorg. Investerings in de woningbouw waren bovendien nodig om de doorstroming op de woningmarkt op gang te houden en een efficiënte verdeling van de voorraad en daarmee een adequate huisvesting te bevorderen.

Het ging dus om een hele reeks problemen die opgelost moesten worden door een grotere vraag naar diensten als isoleren, schilderen, stukadoeren en behangen van woningen. Een grotere koop van isolatiemateriaal en isolatiediensten (zoals genoemd in de vorige paragraaf) leidt in ieder geval tot meer energiebesparing. Daarbij werd in de vorige paragraaf wel de vraag gesteld hoe groot de invloed van de prijs van diensten zelf is. De energieprijzen bepalen namelijk ook of een investering rendabel is. Voor die specifieke dienst lijkt het verlaagde btw-tarief doeltreffend te zijn geweest.

Voor de andere diensten (zoals schilderen) is het wel de vraag in hoeverre een verlaagd btw-tarief heeft bijgedragen aan het aanpakken van de (andere) problemen op de woningmarkt. Het is lastig om een verband te zien tussen een verlaagd btw-tarief op deze specifieke diensten en bijvoorbeeld het opgang houden van de doorstroming op de woningmarkt. Het verlaagde btw-tarief zorgt lagere kosten voor diensten die gerelateerd zijn aan het onderhoud en verbouwing van woningen en kan hiermee een positieve impact hebben op de vraag naar deze diensten. Dit kan het vertrouwen in de woningmarkt positief beïnvloeden. Wat verder meespeelt is dat er in 2011 sprake was van een totaal andere woningmarkt dan nu. Destijds was het van belang dat de doorstroom op de woningmarkt op gang werd gehouden. Zo bedroeg het aantal verkochte woningen in 2011 ca. 120.000, een forse afname van de 200.000 uit de jaren daarvoor.⁶² Echter, sinds 2016 worden er weer meer dan 200.000 woningen per jaar verkocht. Op dit moment staat vooral het tekort aan (betaalbare) woningen hoog op de agenda. (Binnenlands Bestuur, 2022) De Nederlandsche Bank (DNB) geeft op hun website ook expliciet aan dat de Nederlandse woningmarkt al een tijd oververhit is. (DNB, De Woningmarkt, 2023) In dit geval is het ook de vraag in hoeverre het verlaagde btw-tarief op deze specifieke diensten leidt tot een toename van (betaalbare) woningen in Nederland. Voor bijvoorbeeld schilderen geldt dat het verlaagde btw-tarief alleen van toepassing is op woningen die ouder zijn dan twee jaar en dus niet op nieuw te bouwen woningen.

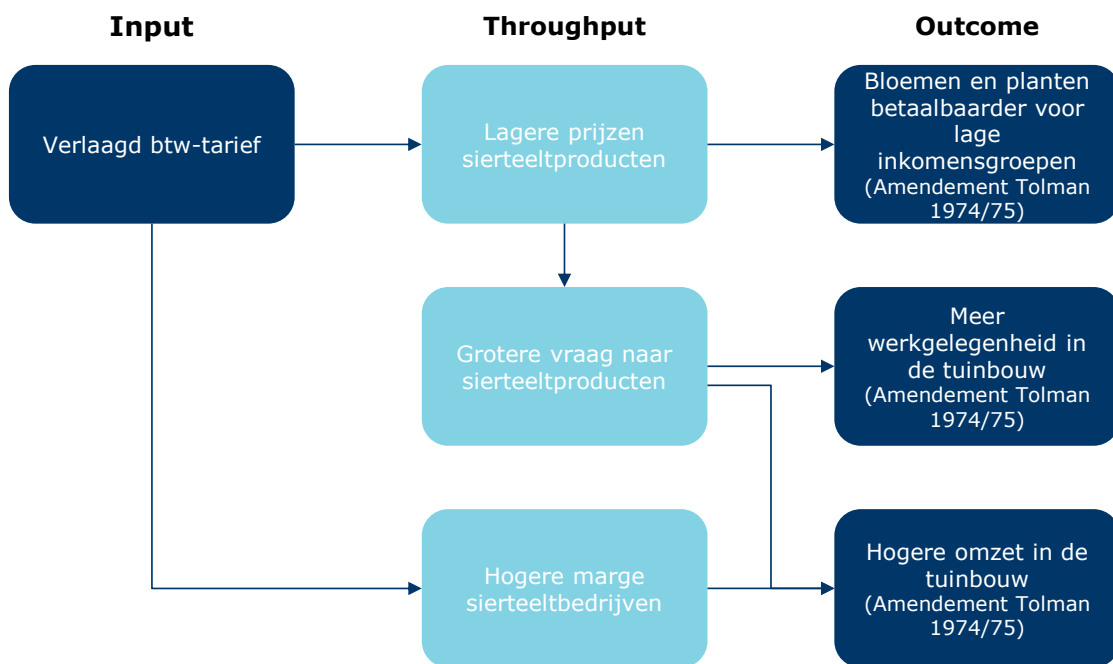
⁶¹ Hierbij wordt zorg en ondersteuning steeds meer verleend zal gaan worden bij burgers thuis en op andere locaties dan in de zorginstelling. Zie ook [\[tno.nl\]](https://tno.nl).

⁶² Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

3.6 Sierteelt

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep sierteelt. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor sierteelt doeltreffend is. Het zorgt voor meer werkgelegenheid in bepaalde delen van de waardeketen, meer omzet en hogere betaalbaarheid.



Figuur 40. Beleidstheorie van de productgroep sierteelt

Voor de sierteelt geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) bloemen en planten betaalbaarder maken voor lage inkomensgroepen, (2) meer werkgelegenheid in de tuinbouw en (3) hogere omzet in de tuinbouw.

Throughput: Lagere prijzen

Op basis van de beschikbare informatie nemen wij aan dat het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk heeft geleid tot lagere prijzen, met de kanttekening dat niet goed is vast te stellen hoe groot een mogelijk effect is. In 2007 is er door het Landbouw Economisch Instituut (LEI) een evaluatie uitgevoerd naar het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducenten. (LEI, 2007) Als eerste wordt ingegaan op de mate waarin een aanpassing in het btw-tarief wordt doorberekend in de prijzen. De onderzoekers van het LEI geven echter aan dat het onderzoek geen harde conclusies toe staat over de effectiviteit van prijstransmissies in de sierteeltketen. Zij gaan uit van volledige prijstransmissie voor hun berekeningen, maar hier kunnen kanttekeningen bij gezet worden. In het onderzoek zelf wordt nota bene verwezen naar de verlaging van het btw-tarief uit 1975 die niet tot een daling van de prijzen van bloemen en planten geleid lijkt te hebben. De onderzoekers geven aan dat de prijzen van bloemen en planten in de periode 1975-1978 niet uit de pas lopen met de ontwikkeling van het algemeen prijspeil. De cijfers laten echter geen statistische analyse toe en er kunnen dus ook geen harde conclusies worden getrokken.

In 2021 is door Wageningen University Research een vergelijkbaar onderzoek uitgevoerd. (WUR, 2021) Zij hebben gekeken naar de effecten van een mogelijke verhoging van het btw-tarief (in diverse scenario's). In dit onderzoek komt men nog terug op de mate waarin aanpassingen in het btw-tarief worden doorberekend in de prijzen. Zij verwijzen daarbij naar hun model dat uitgaat van volkomen concurrentie. Dit impliceert dat een toename in het btw-tarief in eerste instantie volledig wordt doorberekend in de consumentenprijs. Er wordt hierbij verwezen naar onderzoek uit 2008 van Bunte en Kuiper waaruit blijkt dat een verhoging van de producentenprijs met één procent leidt tot een verhoging van de consumentenprijs met één procent. Bovendien geven ze aan dat er in Nederland veel bedrijven actief zijn in de sierteelt (o.m. ruim 8.000 primaire sierteeltbedrijven in 2020) waarmee ze lijken te impliceren dat er ook geen sprake is van marktmacht. Volgens de onderzoekers speelt daarnaast de veilingklok voor bloemen en planten nog steeds een belangrijke rol. De conclusie van de onderzoekers is dat de prijsvorming in de detailhandel en de rest van de keten voor sierteelt competitief is en dat veranderingen van het btw-tarief volledig worden doorberekend. Dit zou dus betekenen dat een verlaging van het btw-tarief ook geleid heeft tot lagere prijzen.

Vanwege het feit dat de verlaging van het btw-tarief lang geleden is doorgevoerd en goede data ontbreekt is het lastig om harde conclusies te trekken over de mate waarin het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten leidt tot lagere prijzen.

Throughput: Grotere vraag naar sierteeltproducten

De lagere prijs leidt in enige mate tot een hogere vraag in Nederland. Circa 80%-85% van de sector is echter gericht op export waardoor het effect op de sector verminderd wordt. In het onderzoek uit 2007 wordt gegeven de volledige prijstransmissie vervolgens gekeken naar de elasticiteiten in de sierteeltsectoren. (LEI, 2007) De onderzoekers concluderen dat de consumentenvraag naar bloemen, kamerplanten en tuinartikelen gevoelig is voor veranderingen in de consumentenprijs. De prijselasticiteit van de vraag naar bloemen en planten bedraagt -1,1% voor bloemen en kamerplanten en -1,5% voor tuinproducten voor de gehele Nederlandse bevolking. Zij hebben de prijselasticiteit van de vraag bepaald aan de hand van data over de consumentenprijzen van sierteeltproducten en over de bestedingen en inkomens van huishouden over de periode 1972-2004.

In het onderzoek uit 2021 van de WUR komen vergelijkbare elasticiteiten naar voren. (WUR, 2021) De gebruikte prijselasticiteiten zijn ditmaal afkomstig van een onderzoek dat GfK heeft uitgevoerd in opdracht van Royal Floraholland.⁶³ In dit panelonderzoek zijn aan consumenten verschillende keuzes voorgelegd met betrekking tot aankopen van bloemen en planten met uiteenlopende prijzen. Zij komen uit op een prijselasticiteit van de vraag van -1,6 voor snijbloemen, -1,5 voor bloembollen en -1,3 voor kamerplanten en tuinplanten.

In de context van de sierteeltsector is het belangrijk om te weten dat 80-85% van de in Nederland geproduceerde sierteeltproducten wordt geëxporteerd. (WUR, 2021) De hiervoor genoemde prijselasticiteiten gaan specifiek over de vraag in Nederland. Veranderingen in de prijs in Nederland hebben dus maar beperkt effect op de totale vraag naar in Nederland geproduceerde sierteeltproducten.

Throughput: Hogere marges

Op basis van de beschikbare informatie stellen wij dat het verlaagde btw-tarief heeft geleid tot beperkt hogere marges, met de kanttekening dat niet goed is vast

⁶³ In het onderzoek van de WUR wordt geen verdere verwijzing naar de bron gegeven waardoor wij geen inzicht hebben kunnen krijgen in het onderzoek van GfK.

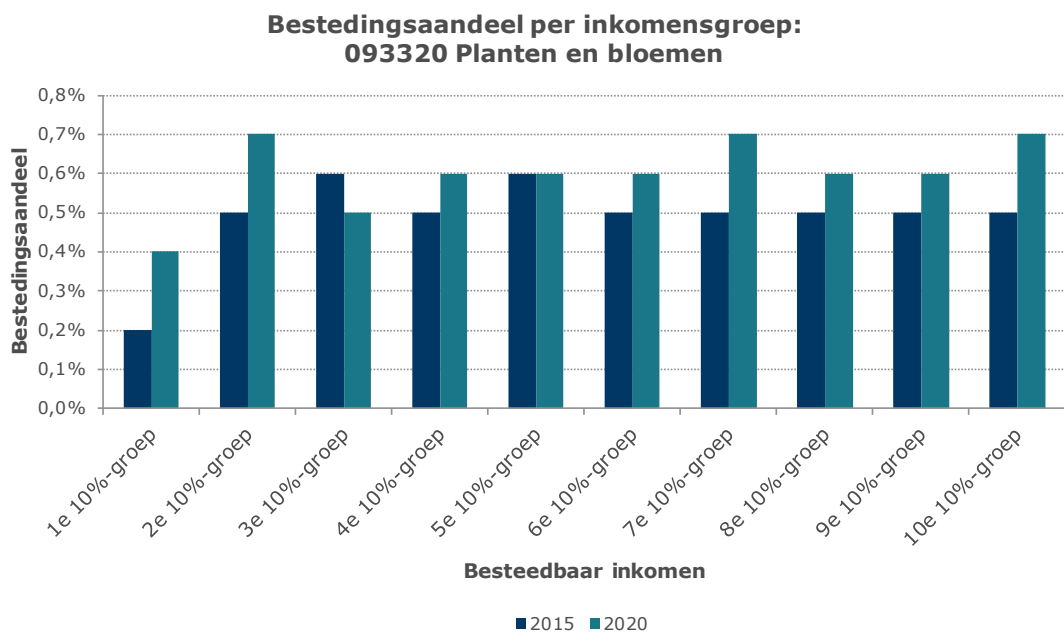
te stellen hoe groot dit effect is. Uitgaande van de hiervoor genoemde waarschijnlijk relatief hoge mate van prijstransmissie betekent het dat het verlaagde btw-tarief beperkt leidt tot hogere marges.

Outcome: Bloemen en planten betaalbaarder maken voor lagere inkomens

De lagere prijs maakt bloemen en planten betaalbaarder voor alle inkomens. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel doeltreffend. Voor het betaalbaarder maken van bloemen en planten voor lagere inkomens geldt dat niet duidelijk is omschreven wanneer deze situatie zich voordoet. Uit de vorige paragrafen kwam in ieder geval naar voren dat het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducten (waarschijnlijk) heeft geleid tot lagere prijzen. Op basis van deze informatie kan al de conclusie worden getrokken dat het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducten ertoe leidt dat bloemen en planten betaalbaarder worden. Hierbij kan dan wel de opmerking aan worden toegevoegd dat dit geldt voor alle inkomensgroepen en niet alleen de lagere inkomens.

In het onderzoek van het LEI uit 2007 wordt nog kort ingegaan op het effect op de lagere inkomens. Ze geven aan dat de prijselasticiteiten voor de lage inkomens sterker zijn dan voor de gehele Nederlandse bevolking. De prijselasticiteiten zijn -1,3% (bloemen en kamerplanten) en -4,3% (tuinproducten). Voor de gehele Nederlandse bevolking kwamen zij uit op -1.1% (bloemen en kamerplanten) en -1,5% (tuinproducten). Zeker bij tuinproducten lijkt het verlaagde btw-tarief dus een groter effect te hebben op de afname door lagere inkomens.

Gekoppeld aan het meer betaalbaar maken voor lagere inkomens, speelt ook bij de productgroep sierteelt de nivelleringsvraag. De onderstaande afbeelding toont het bestedingsaandeel per inkomensgroep. De eerste drie decielen geven daarbij gemiddeld een iets lager aandeel van hun besteedbaar inkomen uit aan planten en bloemen (0,4% in 2015, 0,5% in 2020) dan de laatste drie decielen (0,5% in 2015, 0,6% in 2020). Het gaat wel om een dusdanig klein verschil van 0,1 procentpunt dat wij geen harde conclusies over het (de)nivellerend effect kunnen trekken. Daarnaast gaat het uiteraard om zeer kleine bestedingsaandelen waardoor het absolute effect beperkt is.



Figuur 41. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor planten en bloemen

Outcome: Effecten op werkgelegenheid en omzet

Er is sprake van substantiële positieve effecten op werkgelegenheid en omzet. Dit ligt vooral bij de consumentenomzet (zoals bloemisten) en beperkt bij de productie-sector. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel doeltreffend. Om het effect op de omzet en de werkgelegenheid te bepalen zijn de onderzoekers van het LEI in 2007 uitgegaan van een scenario dat de sierteelt niet meer onder het verlaagde btw-tarief valt maar het reguliere btw-tarief. Dit scenario hebben ze doorgerekend met HORTUS, een door het LEI ontwikkeld vraag- en aanbodmodel voor tuinbouwproducten. Zij komen daarbij tot de conclusie dat gegeven de eerdergenoemde prijselasticiteit de vraag naar snijbloemen en potplanten met 13,3% afneemt en de vraag naar bloembollen en boomkwekerijproducten met 18,1%.

Bij de effecten op de omzet en werkgelegenheid wordt onderscheid gemaakt naar de detailhandel sierteelt en de tuinbouw. De netto-omzet en de werkgelegenheid in de Nederlandse detailhandel voor sierteeltproducten op de consumentenmarkt nemen volgens het LEI met 15,1% af. Voor de tuinbouw zelf is het effect een stuk kleiner. Dit varieert van een afname van -5,2% (boomkwekerijproducten) tot een toename van 0,6% (glasgroente). Dit laatste is het geval omdat er sprake is van tweede-orde-effecten. De dalende vraag naar sierteeltproducten (bij een gegeven aanbod) leidt tot dalende producentenprijzen. Deze prijsdaling stimuleert de afzet van Nederlandse producten in het buitenland (0,3-0,6%) en zorgt ervoor dat tuinders overschakelen op andere producten, in het bijzonder glasgroente. Het overschakelen naar andere producten leidt weer tot een afname in het aanbod van sierteeltproducten waardoor de producentenprijzen voor sierteeltproducten weer herstellen. Op de lange termijn leidt dit tot een daling van de producentenprijzen met 0,2%. De onderzoekers van het LEI geven aan dat omdat de producentenprijzen afnemen en er hectare glas vrijkomt, de productie in de gehele glastuinbouw minder arbeids- en kapitaalintensief wordt. De werkgelegenheid in de sierteeltsector neemt daardoor iets meer af dan de fysieke producten. Hier staat dan wel tegenover dat de werkgelegenheid in de glasgroente licht groeit.

De effecten op de vraag, omzet en werkgelegenheid zijn in 2021 door de onderzoekers van de WUR ook bepaald aan de hand van het HORTUS-model. (WUR, 2021) Volgens de onderzoekers wordt het effect op de vraag gedempt doordat een deel van de afzet niet door consumenten wordt gekocht maar door bedrijven die daarover de btw kunnen terugvragen. De verhoging van het verlaagde btw-tarief zou leiden tot 80 miljoen euro omzetverlies voor de primaire sierteeltsector (-1,3%), 170 miljoen euro voor de groothandel (-1,6%) en 420 miljoen euro verlies aan consumentenomzet (-13%). Het effect op de werkgelegenheid is een verlies van ongeveer 2.830 voltijdsbanen. Daarvan gaan er 2.060 verloren in de detailhandel (-13%), 520 in de primaire sector (-1,3%), en ongeveer 250 in de groothandel (-1,6%). De relatief grote effecten op de consumentenomzet ontstaan doordat zij direct worden geraakt door de verhoging van het btw-tarief, terwijl de effecten op de producenten en handelaren grotendeels gedempt worden door de substantiële export naar het buitenland.

De voorgaande uitkomsten zijn gebaseerd op een vraag- en aanbodmodel van de WUR waarbij er uit wordt gegaan van diverse aannames o.a. ten aanzien van de prijselasticiteiten (zie ook voetnoot 63) alsmede de counterfactual (er wordt uitgegaan van een verhoging naar het reguliere btw-tarief). Aanpassingen in de aannames kunnen daarbij leiden tot andere uitkomsten. Bijvoorbeeld als blijkt dat het btw-tarief op sierteeltproducten wordt verhoogd maar tegelijkertijd de belasting op arbeid wordt verlaagd.

Box 9. Verhoging verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten in de hele EU

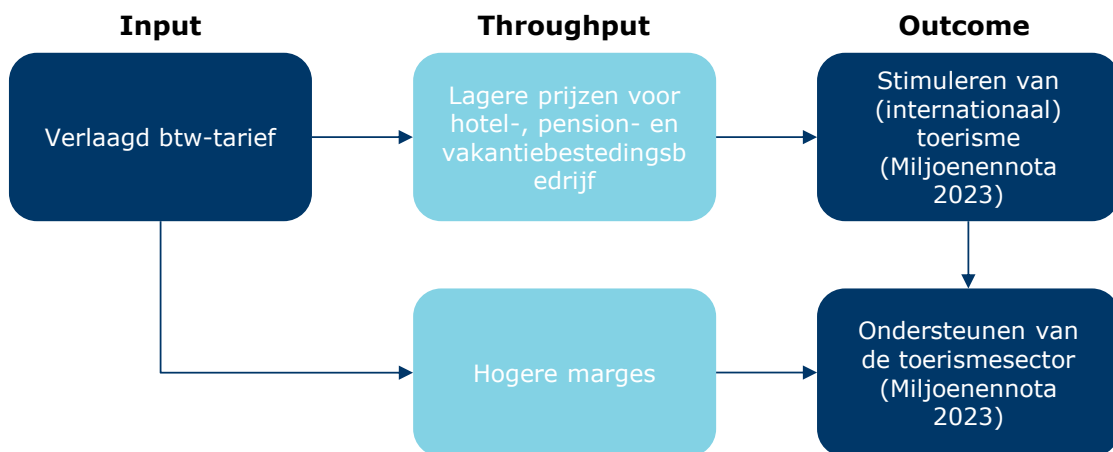
Gedurende het onderzoek zijn wij gewezen op de internationale positie van Nederland binnen de markt voor sierteeltproducten. In het onderzoek van de WUR wordt ook een

scenario onderzocht waarin zowel Nederland als de andere twaalf EU-landen met een verlaagd btw-tarief besluiten om sierteeltproducten met het reguliere btw-tarief te belasten. Dit scenario is volgens de onderzoekers van de WUR gebaseerd op de verwachting dat het Nederlandse beleid ten aanzien van het btw-regime op sierteeltproducten wordt gevolgd door andere EU-landen vanwege het Europese marktleiderschap van Nederland in de sierteeltproductie en -handel. Daarnaast zou Nederland als marktleider het grootste belang en een leidende positie hebben om in de Europese Raad en op belangrijke Europese exportmarkten (behoud van) een laag btw-tarief op sierteeltproducten te bepleiten. Die positie wordt in belangrijke mate verzwakt als in Nederland zelf het algemene btw-tarief wordt toegepast. Indien dit scenario daadwerkelijk uitkomt leidt het volgens de berekeningen van de WUR tot een afname van 7% in de omzet voor de productie en groothandel. Fors meer dan de daling van 1,3% en 1,6% die zich voordoet in het scenario waarin alleen Nederland een verhoging van het verlaagde btw-tarief op sierteeltproducten doorvoert. De daling van de omzet van de detailhandel (-12%) is wel amper kleiner dan in het eerdere scenario (toen bedroeg de omzetsdaling 13%). Voor ons als onderzoekers is het lastig in te schatten in welke mate dit scenario realistisch en relevant is. In de beleidstheorie van het verlaagde btw-tarief voor sierteeltproducenten komt het internationale aspect ook niet expliciet naar voren.

3.7 Logiesverstrekking

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep logiesverstrekking. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking doeltreffend is. Het internationaal toerisme wordt in enige mate gestimuleerd en de sector in enige mate ondersteund.



Figuur 42. Beleidstheorie van de productgroep logiesverstrekking

Voor het verstrekken van logies geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) het stimuleren van (internationaal) toerisme, (2) het ondersteunen van de toerismesector.

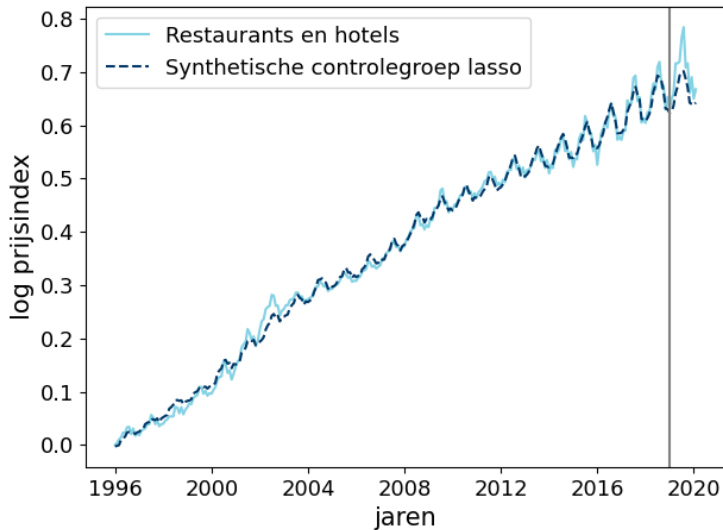
Throughput: Lagere prijs voor hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijven

We concluderen dat het verlaagde btw-tarief grotendeels wordt doorgegeven in een lagere prijs.

Het verlaagde btw-tarief voor logiesverstreking zou moeten leiden tot lagere prijzen voor hotel, pension- en vakantiebestedingsbedrijven. Er lijkt slechts beperkte data beschikbaar te zijn of het verlaagde btw-tarief inderdaad leidt tot lagere prijzen. In een onderzoek van NYFER (in opdracht van Gastvrij Nederland) naar de effecten van de verhoging van het verlaagde btw-tarief voor de gastvrijheidssector geven de geïnterviewde ondernemers aan dat niet valt te ontkomen aan prijsverhogingen. (Nyfer, 2015) Het onderzoek gaat echter uit van een hypothetische situatie van een btw-verhoging en baseert zich niet op een onderbouwing o.b.v. de empirie. Bovendien hebben de geïnterviewden een belang en gaat het over de gastvrijheidssector.

Voor de volledigheid hebben wij zelf een analyse uitgevoerd van het effect van de tariefsverhoging van het verlaagde btw-tarief op de prijzen voor restaurants en hotels. Bij voorkeur hadden we uiteraard gekozen voor "hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijven", maar gezien de beschikbaarheid van data kiezen we voor "restaurants en hotels". We zijn ons ervan bewust dat er verschillen zijn tussen deze concepten. Gezien het enigszins gelijksoortige karakter kunnen de uitkomsten van de analyse van "restaurants en hotels" tot op zekere hoogte worden doorgetrokken richting "hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijven". Bij de analyse hebben we dezelfde aanpak gehanteerd zoals beschreven is in paragraaf 3.2. De lasso zonder handmatige voorselectie van landen komt tot een schatting van 127% doorberekening van de btw-verhoging in de prijzen op de korte termijn. Het 95%-betrouwbaarheidsinterval van deze schatting is gelijk aan [57%, 194%]. Dit duidt op een grote doorberekening van de btw-verhoging in de prijzen van restaurants en hotels, en mogelijk zelfs op een overcompensatie. Belangrijk om hierbij op te merken is dat verkopen van alcoholhoudende dranken door restaurants en hotels onder het hoge btw-tarief vallen. Hier hebben wij niet voor gecorrigeerd. De daadwerkelijke schatting van de doorberekening in de prijzen is dus iets hoger dan 127%.

Figuur 43 toont de synthetische controlegroep voor restaurants en hotels met de lasso. Hierin is te zien dat de piek in de prijzen in 2019 hoger is dan voorgaande jaren, en ook hoger dan de synthetische controlegroep. Dit is mogelijk het effect van de btw-verhoging. Daarnaast valt op dat de piek van de synthetische controlegroep in 2017 en 2018 net iets lager is dan de piek van de prijzen in Nederland. Dit kan er mogelijk op duiden dat deze synthetische controlegroep het effect van de btw-verhoging overschat, wat ook de hoge doorberekeningspercentages in perspectief kan plaatsen.



Figuur 43 Prijsontwikkeling van restaurants en hotels in Nederland en van de synthetische controlegroep op basis van lasso. De verticale streep geeft het moment van de btw-verhoging weer

Box 10. Robuustheidsanalyse regressie restaurants en hotels

Robuustheidsanalyse

Het percentage doorberekening bij ridge is iets lager dan bij lasso: namelijk 110% [49%, 173%] bij ridge ten opzichte van 127% [57%, 194%] bij lasso. De resultaten van lasso en ridge met handmatige voorselectie van controlelanden komen erg overeen met de resultaten zonder handmatige voorselectie van controlelanden. Met handmatige selectie van controlelanden is het percentage doorberekening bij lasso gelijk aan 110% [49%, 173%] en bij ridge gelijk aan 113% [49%, 173%].

Voor de productgroep logiesverstrekking lijken verhogingen in het verlaagde btw-tarief tot grote veranderingen in de prijzen te leiden. Op basis van de data-analyse komen wij tot de conclusie dat de verhoging van het verlaagde btw-tarief meer dan volledig is doorgegeven in de prijzen. In Box 4 op pagina 67 werd al ingegaan op het aspect van overcompensatie. Dit doet zich voor als de vraag bij hogere prijsniveaus minder sterk reageert op een prijsstijging. In §3.2.1 hebben we gezien dat we een verhoging van het lage tarief niet zomaar mogen generaliseren naar de situatie die we hier onderzoeken (het verschil tussen het scenario met en zonder het verlaagde tarief). Toch moeten we ook erkennen dat er sprake is van een sectordynamiek die wel enigszins te generaliseren is. Gegeven de grote doorgifte van de recente verhoging, is het de verwachting dat er ook een substantiële doorgifte is als we het verschil tussen het reguliere en verlaagde tarief onderzoeken.

Throughput: Hogere marges

In de vorige paragraaf kwamen wij tot de conclusie dat het verlaagde btw-tarief naar verwachting substantieel wordt doorgerekend in de prijzen. Het gevolg hiervan is dat de marges voor de bedrijven in de logiesverstrekking beperkt stijgen.

Outcome: Stimuleren van (internationaal) toerisme

We concluderen dat de lagere prijzen het internationaal toerisme waarschijnlijk (in enige mate) stimuleren. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel waarschijnlijk

doeltreffend. Voor het stimuleren van het toerisme geldt dat het verlaagde btw-tarief niet alleen leidt tot (beperkt) lagere prijzen, maar ook dat de consumenten prijsgevoelig zijn. Het eerdergenoemde onderzoek van NYFER noemt daarbij een prijselasticiteit van -0,5 tot -0,7 voor hotels zakelijk en -0,6 tot -0,8 voor hotels leisure. Voor campings, vakantieparken en watersportbedrijven gaan zij uit van een prijselasticiteit van -1,2. Dit betekent dus dat een prijsstijging van 1% leidt tot een daling van 0,5% tot 1,2% in de vraag naar logies. De prijselasticiteiten zijn gebaseerd op ramingen onder ondernemers (hotels zakelijk) en literatuur (campings, vakantieparken en watersportbedrijven). Voor de prijselasticiteiten van hotels leisure is onduidelijk waar de prijselasticiteit op is gebaseerd; in de bijbehorende tabel staat geen bron aangegeven. Voor internationaal toerisme wordt in een onderzoek uit 1994 uitgegaan van een prijselasticiteit van -0,6 tot -0,8. (Crouch, Price Elasticities in International Tourism., 1994)

Het is wel de vraag in hoeverre prijs de bepalende factor is in het stimuleren van het internationale toerisme. In de literatuur wordt ook regelmatig inkomen genoemd als een factor die van invloed is. (Crouch, Effect of income and price on international tourism., 1992) Het is echter lastig om een specifiek getal hierop te plakken, zeker voor de Nederlandse context. Daarnaast zijn er nog tal van andere factoren die een rol kunnen spelen zoals de mate van cultureel erfgoed en de bereikbaarheid van een land. (Cho, 2009) Zeker het punt van cultureel erfgoed is een interessante. Dat sluit namelijk aan bij § 3.4.3 waarin werd aangegeven dat het doel van het verlaagde btw-tarief voor musea is om extra toeristen te trekken.

Een interessant dynamiek die nog speelt op de markt voor logiesverstrekking is de opkomst van een platform als Airbnb. Middels Airbnb is het mogelijk voor huiseigenaren om hun accommodatie (tijdelijk) te verhuren aan toeristen. In Nederland is de tijdelijk verhuur van woningen niet vrijgesteld van btw. Echter, middels de Kleineondernemersregeling (KOR) is het wel mogelijk een vrijstelling voor de btw aan te vragen. Dit is het geval indien een persoon in Nederland is gevestigd en niet meer dan €20.000 omzet in 1 kalenderjaar heeft.⁶⁴ Het nadeel is wel dat je de btw op de inkoop niet kan terugvragen. Zeker voor de kleine particuliere verhuurders van vakantiewoningen en de eigenaren van kleinere b&b's kan dit een voordeel zijn ten opzichte van hotels; zeker als er geen verlaagd btw-tarief van toepassing zou zijn op logiesverstrekking.

Outcome: Ondersteunen van de toerimesector

We concluderen dat hogere marges en toegenomen vraag waarschijnlijk (in enige mate) de toerimesector ondersteunen. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel waarschijnlijk doeltreffend. In het onderzoek van NYFER wordt een aantal ervaringen uit andere landen aangedragen om aan te geven dat een verlaagd btw-tarief bijdraagt aan het ondersteunen van de toerimesector.

- In Duitsland is de btw op logiesverstrekking in januari 2010 verlaagd van 19% naar 7%. Daarop is in 2010 en 2011 het aantal banen in hotels met 2,4% en 2,9% toegenomen.
- In Luxemburg is de gastvrijheidssector in 2012 dankzij het verlaagde btw-tarief met 5% gegroeid, tegenover een groei van 0,4% voor de economie als geheel. De sector heeft meer dan 1.800 nieuwe banen gecreëerd in 2011 en 1.650 banen in 2012.
- In Letland werd het btw op logiesverstrekking in januari 2009 verhoogd van 5% naar 21%. Hierdoor daalde de werkgelegenheid in de sector met 12.000 personen, wat resulteerde in minder belastinginkomsten en hogere sociale zekerheidsuitgaven voor

⁶⁴ Zie [www.belastingdienst.nl]

de overheid van ongeveer € 14 miljard⁶⁵. Nadat de btw-verhoging in mei 2010 gedeeltelijk ongedaan was gemaakt (tot 10%), kon de daling van het aantal bezoekers tot staan worden gebracht en begon dit zelfs weer op te lopen. Daardoor namen de bezettingsgraden toe van 48% in 2009 naar 56% in 2010. De werkgelegenheid nam ook weer toe.

Bij voorgaande observaties speelt wel mee dat in het onderzoek van NYFER enkel een voetnoot is opgenomen naar de onderliggende bron en dat die voetnoten de indruk wekken dat de conclusies afkomstig zijn van brancheverenigingen voor hotels/recreatie. Voor Duitsland wordt verwezen naar de *German Hotel Association (IHA-D)*, voor Luxemburg naar van *HO-RESCA Luxembourg* en voor Letland naar *Latvian Hotel and Restaurant Association*. Wij hebben nog geprobeerd om in meer detail naar de achterliggende bronnen te kijken, maar deze waren niet terug te vinden. In het onderzoek van NYFER staat alleen *Bron: [Naam brancheorganisatie]* zonder een verdere verwijzing. Het is daardoor niet duidelijk of er een uitgebreide studie aan de uitspraken ten grondslag ligt (inclusief statistische analyses).

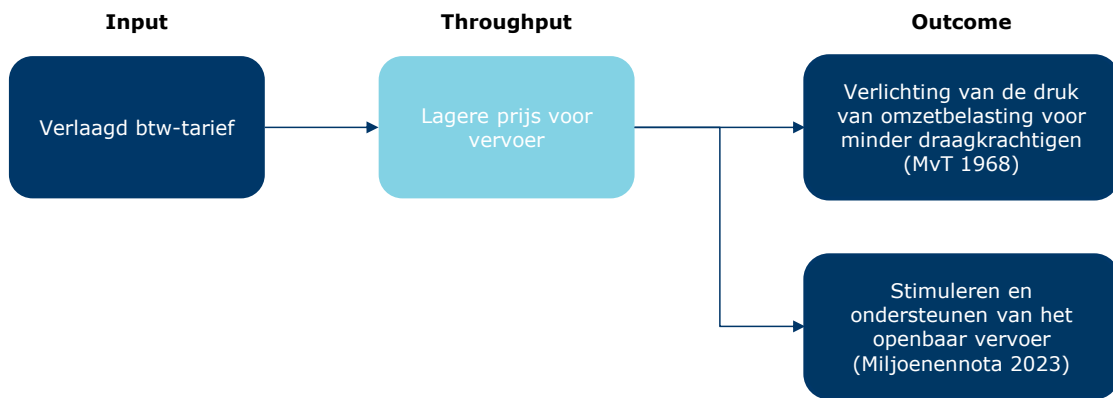
In een rapport van *Hospitality Europe* wordt iets meer diepgang gegeven ten aanzien van de effecten van het verlaagde btw-tarief. (*Hospitality Europe*, 2017) Bij de verlaging van het btw-tarief in Duitsland op logiesverstrekking wordt aangegeven dat het heeft geleid tot een groei van het aantal banen van 18,5% in 2009-2016 in de *accommodation sector*; meer dan de groei van 14,6% (in het aantal banen) voor de gehele economie. Een ander voorbeeld dat wordt aangedragen is Ierland, waar het aantal banen tussen 2011 en 2016 in *accommodation and food services* met 34% is gegroeid. Vergeleken met 12,5% voor de gehele economie in dezelfde periode. Dit zou het effect zijn van de verlaging van het btw-tarief op toerisme van 13,5% naar 9%. Echter, ook hiervoor geldt dat er geen statistische analyse is toegepast waarbij er een vergelijking gemaakt wordt met andere sectoren.

3.8 Personenvervoer

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep personenvervoer. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer grotendeels doeltreffend is. Door de lagere prijzen wordt de druk op minder draagkrachtigen verminderd. Het is niet duidelijk of (en in welke gevallen) de hogere vraag het OV ondersteunt en stimuleert. Dit doel is slecht geoperationaliseerd en het effect van het verlaagde btw-tarief is niet te isoleren. Er is verder sprake van een nivellerend effect.

⁶⁵ Wij hebben serieuze twijfels bij dit getal. Het impliceert namelijk dat de sociale zekerheidsuitgaven per individu €1.166.666 hebben bedragen (€14.000.000.000/12.000).



Figuur 44. Beleidstheorie van de productgroep personenvervoer

Voor het personenvervoer geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en (2) stimuleren en ondersteunen van openbaar vervoer.

Throughput: Lagere prijs voor vervoer

We concluderen dat het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk grotendeels wordt doorgerekend in lagere prijzen. Binnen de categorie personenvervoer geldt voor het openbaar vervoer dat veranderingen in btw-tarieven één-op-één worden doorgerekend. Zo gaf de NS in 2018 op hun eigen website aan dat naast de inflatie (1,8%) ook de btw-verhoging wordt doorgerekend in de tarieven. (NS, Tarieven 2019: prijsstijging door btw en inflatie. , 2018) Het gaat daarbij overigens om de inflatie met aftrek van het effect van de btw-verhoging (2,83%). In totaal zijn de prijzen voor personenvervoer per spoor gestegen met 4,6%⁶⁶, wat dus overeenkomst met een (nagenoeg) volledige doorberekening van de btw-verhoging plus inflatie.

De decentrale OV-autoriteiten hebben zich gecommitteerd aan het convenant Landelijk Tarievenkader (LTK). (DOVA, Tarieven, 2023) In de toelichting op het LTK van september 2022 wordt aangegeven dat de verhoging van het verlaagde btw-tarief ertoe heeft geleid dat de Landelijke Tariefindex (LTI), waarmee de tarieven jaarlijks worden geïndexeerd, met ongeveer 3% is verhoogd. (DOVA, Toelichting op Landelijk Tarievenkader, 2022) Ook voor deze modaliteiten geldt dus dat de btw-verhoging nagenoeg volledig lijkt te zijn doorberekend. Wat overigens opvalt uit de cijfers van het CBS is dat de prijzen voor personenvervoer per tram of metro in 2019 harder zijn gestegen (5,7%) dan de prijzen voor personenvervoer per trein (4,6%).⁶⁷

Voor de andere categorieën personenvervoer (o.a. bus en touringcar en taxi) geldt dat wij minder zicht hebben op de mate waarin de verhoging van het verlaagde btw-tarief is doorberekend. Dit komt met name doordat bedrijven meer vrijheid hebben om zelf de tarieven te bepalen. Wat wel naar voren komt uit de data van het CBS is dat de prijzen voor personenvervoer per bus of touringcar en personenvervoer per taxi in 2019 met respectievelijk 7,7% en 6,3% zijn gestegen. Dit is fors meer dan de twee andere productgroepen. Het duidt er in onze ogen op dat de verhoging van het verlaagde btw-tarief wel is doorberekend in de prijzen (en mogelijk zelfs meer).

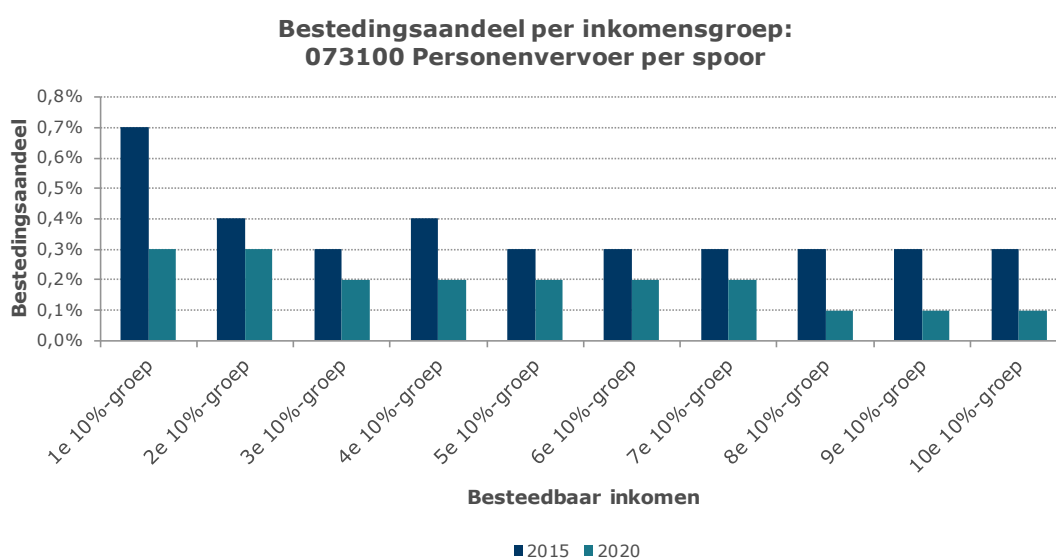
⁶⁶ Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

⁶⁷ Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

Outcome: Verlichting van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen

We concluderen dat hoge mate van doorgifte er evident toe leidt dat minder draagkrachtigen minder druk van de omzetbelasting ervaren. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel doeltreffend. Dit effect geldt uiteraard voor alle personen die gebruik maken van diensten binnen deze productgroep.

Ook hier kijken we naar het nivelleringsvraagstuk, net als bij voedingsmiddelen en de watervoorziening. Wij kijken dus naar bestedingsaandeel per inkomensgroep voor de productgroep personenvervoer, concreet het bestedingsaandeel aan personenvervoer per spoor per inkomensgroep voor de jaren 2015 en 2020 (zie Figuur 45). Wij zoomen specifiek in op personenvervoer per spoor omdat dit een van de productcategorieën binnen de CBS-data is waar huishoudens ook dusdanige bedragen aan besteden dat er data voor beschikbaar is. Zo geldt bijvoorbeeld dat aan personenvervoer per bus 0,0% tot 0,1% van het besteedbaar inkomen wordt uitgegeven.



Figuur 45. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor personenvervoer per spoor⁶⁸

Zowel voor 2015 als 2020 geldt dat de lagere inkomensgroep een relatief groter deel van hun besteedbaar inkomen uitgeven aan personenvervoer per spoor. De drie eerste inkomensdecielen geven daarbij gemiddeld 0,5% (2015) en 0,3% (2020) van hun besteedbaar inkomen uit aan deze productgroep. Dat is 0,2 procentpunt meer dan de drie hoogste inkomensdecielen die gemiddeld 0,3% (2015) en 0,1% (2020) van hun besteedbaar inkomen aan deze productgroep uitgeven. Het effect is daarbij groter in 2015 dan in 2020. Dat kan te maken hebben met het feit dat in 2020 door maatregelen tegen Covid-19 het openbaar vervoer minder toegankelijk was. De cijfers laten in ieder geval wel zien dat het verlaagde btw-tarief zorgt voor enige verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en enigszins een nivellerend effect. Echter, het gaat wel om een beperkt verschil van 0,2 procentpunt. Daarnaast gaat het om een klein deel van totale bestedingen.

Outcome: Stimuleren en ondersteunen van het openbaar vervoer

We concluderen dat het openbaar vervoer een hogere vraag gaat ervaren, maar dat niet duidelijk is of (en in welke gevallen) dit een stimulans en ondersteuning

⁶⁸ Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

is. Dat komt ook omdat niet duidelijk is wat exact bedoeld wordt met “stimulans en ondersteuning”. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Voor het stimuleren van het openbaar vervoer geldt dat wij initieel kijken naar de prijselasticiteit. Uit onderzoek van het Kennisinstituut voor Mobiliteitsbeleid (KiM) uit 2018 kwam naar voren dat prijselasticiteit van het treinvervoer $-0,45$ is. (KiM, Prijsgevoeligheid diensten personenvervoer, 2018) Voor iedere stijging van de prijs met 1% neemt het treinvervoer met 0,45% af. Hierbij is wel de vraag of het realiseren van een groter gebruik van het openbaar vervoer ook het exacte doel is van het verlaagde btw-tarief. Uit een onderzoek van het KiM uit 2022 komt namelijk naar voren dat het verlagen van de OV-tarieven weliswaar leidt tot meer reizen met het openbaar vervoer, maar het gaat hier over nieuwe reizen door met name bestaande reizigers en er zijn ook substitutie-effecten met lopen/fietsen. (KiM, Tariefinstrumenten: beter als ensemble? Hoe tarieven en andere instrumenten de keuze voor het openbaar vervoer beïnvloeden?, 2022) Als het sec de bedoeling is om meer reizen met het openbaar vervoer te realiseren, dan helpt het verlaagde btw-tarief. Echter, als het gaat om breder mobiliteits- en klimaatbeleid zoals het reduceren van het aantal autokilometers en de CO₂-uitstoot dan is het maar de vraag. Het KiM geeft in hun rapport expliciet aan dat het verlagen van de tarieven voor het openbaar vervoer niet het meest effectieve middel is om mensen uit de auto te krijgen. Er wordt in het onderzoek van het KiM ook verwezen naar de regeling van de Duitse overheid waarbij mensen voor 9 euro per maand onbeperkt gebruik konden maken van het ov (met uitzondering van intercitytreinen en lange-afstandsbussen). Dit leidde in de eerste maand tot 42% meer reizen per trein dan in juni 2019. Tegelijkertijd was er maar een kleine afname in het autoverkeer. Op basis van de nieuwe beschikbare onderzoeken kon er echter nog geen exact effect op het autogebruik worden bepaald. Voor sec het ondersteunen van het openbaar vervoer kan een grotere vraag wel wenselijk zijn. Een grotere vraag betekent namelijk een hogere omzet voor de bedrijven in het openbaar vervoer (ervan uitgaande dat de prijzen gelijk blijven). Of dit ook leidt tot een hogere winstgevendheid hangt ervan af in hoeverre er extra kosten gemaakt dienen te worden om te voldoen aan de extra vraag (bijvoorbeeld door de inzet van extra materieel en personeel). Op dit moment worden, als gevolg van een personeels tekort (RTL Nieuws, 2022), minder treinen gereden, zijn de treinen van de NS erg vol (NOS, 2023), nemen hierover de klachten toe (Rover, 2023) en neemt de NS maatregelen tegen drukte (NS, Maatregelen tegen drukte, 2023).

3.9 Elektronische publicaties

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep elektronische publicaties. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor elektronische publicaties doeltreffend is.



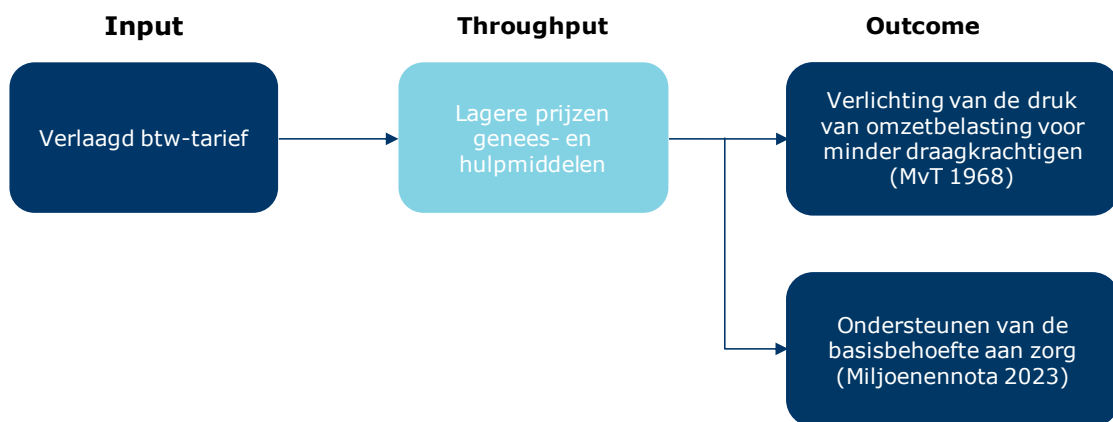
Figuur 46. Beleidstheorie van de productgroep elektronische publicaties

Het doel van het verlaagde btw-tarief voor elektronische publicaties is het creëren van een fiscaal gelijk speelveld met fysieke media. Doordat er op elektronische publicaties nu dezelfde btw geldt als op fysieke media kunnen wij ook eenvoudig stellen dat dit doel is bereikt.

3.10 Genees- en hulpmiddelen

In deze paragraaf presenteren we de uitkomsten van de analyse over de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief voor de productgroep genees- en hulpmiddelen. De afbeelding hieronder toont de beleidstheorie die in het vorige hoofdstuk toegelicht werd en een essentiële rol speelt bij het onderzoek van de doeltreffendheid.

Onze conclusie is dat het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen deels doeltreffend is. Door de lagere prijzen wordt de druk op minder draagkrachtigen verminderd. Het is niet duidelijk of (en in welke gevallen) de hogere vraag de basisbehoefte ondersteunt. Dit doel is slecht geoperationaliseerd en het effect van het verlaagde btw-tarief is niet te isoleren.



Figuur 47. Beleidstheorie van de productgroep genees- en hulpmiddelen

Voor genees- en hulpmiddelen geldt dat de doelen van het verlaagde btw-tarief de volgende zijn: (1) verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en (2) ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg.

Throughput: Lagere prijs voor genees- en hulpmiddelen

We concluderen dat de lagere btw waarschijnlijk voor een deel vertaald wordt in lagere prijzen. Voor het bepalen van het effect van het verlaagde btw-tarief hebben wij zelf een analyse uitgevoerd van het effect van de tariefsverhoging van het verlaagde btw-tarief op de prijzen voor farmaceutische producten. Hierbij hebben we dezelfde aanpak gehanteerd zoals beschreven is in § 3.2. Wij hebben hierbij gekozen voor de productcategorie⁶⁹ farmaceutische producten omdat dit categorie *lijkt* te zijn waarvan alle producten onder het verlaagde btw-tarief vallen. De productgroep farmaceutische producten omvat onder andere medicinale bereidingen, geneesmiddelen, sera en vaccins, vitamines en mineralen, levertraan en oraal in te nemen contraceptiva. Producten die door artsen rechtstreeks aan ambulante patiënten worden verstrekt, of door ziekenhuizen en dergelijke aan de daar opgenomen patiënten, worden niet meegerekend in deze productgroep. Medicijnen die al dan niet op recept bij een apotheek of drogisterij worden gekocht vallen wel onder deze

⁶⁹ Het CBS hanteert binnen hun data productcategorieën terwijl wij in het onderzoek kijken naar productgroepen. In diverse gevallen sluiten deze twee niet direct op elkaar aan.

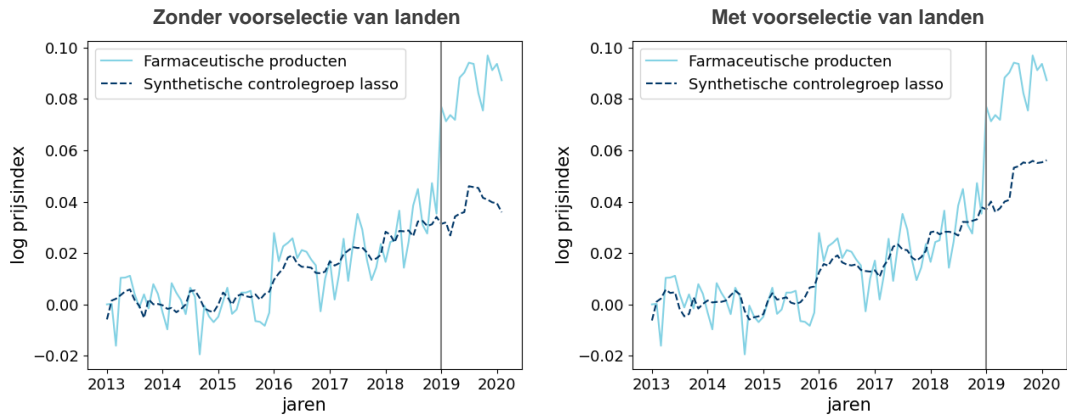
productgroep. Het CBS heeft nog diverse andere productcategorieën die gerelateerd zijn aan genees- en hulpmiddelen maar daarvan valt niet altijd alles onder het verlaagde btw-tarief.⁷⁰ Het is belangrijk om op te merken dat dit slechts een (klein) deel van de uitgaven zijn die worden gedaan aan genees- en hulpmiddelen. Het gaat hier sec om de uitgaven die consumenten zelf doen aan genees- en hulpmiddelen, uitgaven als de zorgpremies en het eigen risico worden hierin niet meegenomen. Daarnaast zijn er nog de uitgaven van de zorgverleners die ook buiten beschouwing vallen. Wij komen hier later nog op terug.

Voor farmaceutische producten komt de lasso methode met voorselectie van landen tot een schatting van 131% doorberekening van de btw-verhoging in de prijzen op de korte termijn. Het 95%-betrouwbaarheidsinterval is gelijk aan [64%, 198%]. Dit duidt op een hoge doorberekening van de btw-verhoging in de prijzen. Dat de schatting van de doorberekening boven 100% uitkomt kan erop duiden dat in 2019 nog andere prijsopdrijvende effecten speelden voor farmaceutische producten in Nederland die niet of in minder mate aanwezig waren in de landen van de synthetische controlegroep.

In de voorgaande analyses namen we telkens de resultaten van de lasso zonder voorselectie als uitgangspunt. Voor farmaceutische producten nemen we de lasso met voorselectie als uitgangspunt omdat we deze meer betrouwbaar achten. Zoals blijkt uit Tabel 8 lopen de schattingen van de doorberekening met en zonder voorselectie van landen bij farmaceutische producten sterker uiteen dan voor de andere productgroepen. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat het prijsverloop van farmaceutische producten in Europese landen grilliger verloopt dan voor andere producten. Het prijsverloop bevat vaker 'sprongen', wellicht door wijzigingen in het overheidsbeleid. Hierdoor zijn veel landen geen goede referentie voor het prijsverloop in Nederland. Dit is ook de reden dat een relatief groot aantal landen zijn uitgesloten in de voorselectie, namelijk 10 van de 31 landen (zie Tabel 5 op pagina 68).

Het rechter paneel van Figuur 48 toont de synthetische controlegroep voor farmaceutische producten met voorselectie van landen. Hierbij is voor de Nederlandse prijsreeks een duidelijk sprong te zien op de jaargrens 2018-2019. De synthetische controlegroep kan de fluctuerende prijzen in Nederland voor 2019 niet exact benaderen. In dit geval beoordelen we deze synthetische controlegroep toch als betrouwbaar omdat het verschil tussen Nederlandse prijzen en synthetische controlegroep na 2019 veel groter is dan voor 2019. Dit wijst erop dat de sprong in 2019 niet een normale fluctuatie is maar een meer structurele verandering als gevolg van de btw-verhoging. Het feit dat de stijging al eind 2018 inzet kan duiden op anticipatie-effecten.

⁷⁰ Zo is er de productcategorie brillen en lenzen die in zijn geheel niet onder het verlaagde btw-tarief valt maar ook de productcategorie zwangerschapstest en condooms waarvan het ene product wel (condooms) en het andere product (zwangerschapstests) niet onder het verlaagde btw-tarief valt.



Figuur 48 Prijsontwikkeling van farmaceutische producten in Nederland en van de synthetische controlegroep op basis van lasso; links zonder voorselectie van landen en rechts met voorselectie van landen. De verticale streep geeft het moment van de btw-verhoging

Box 11. Robuustheidsanalyse regressie farmaceutische producten

Robuustheidsanalyse

De ridge regressie met voorselectie komt erg overeen met de lasso met voorselectie. Voor de ridge regressie met voorselectie komt het percentage doorberekening neer op 138% [67%, 208%] ten opzichte van 131% [64%, 198%] voor de lasso. Figuur 48 toont de synthetische controlegroep voor farmaceutische producten voor de lasso zonder voorselectie van landen (links) en de lasso met voorselectie van landen (rechts). In dit figuur is zichtbaar dat het verschil tussen de prijzen in Nederland en de synthetische controlegroep na 2019 groter is voor de analyse zonder voorselectie. Hierdoor is ook het percentage doorberekening hoger voor de analyse zonder voorselectie. Voor de analyse zonder voorselectie is het percentage doorberekening bij lasso gelijk aan 166% [78%, 254%] en bij ridge gelijk aan 163% [78%, 251%]. Zoals beschreven, achten wij de analyse met voorselectie betrouwbaarder dan de analyse zonder voorselectie.

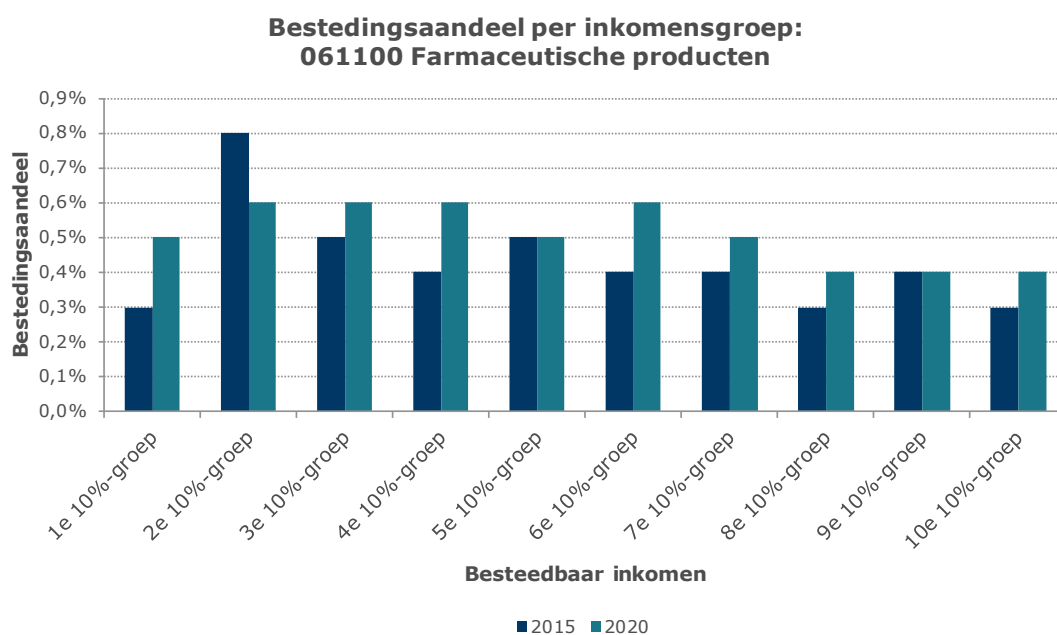
Uit de voorgaande data-analyse blijkt duidelijk dat de verhoging van het verlaagde btw-tarief meer dan volledig is doorgegeven voor de productgroep farmaceutische producten. De complexiteit is dat het hier maar gaat om een subset van de genees- en hulpmiddelen die worden aangeschaft. Een deel van deze productgroep wordt ook niet door consumenten aangeschaft maar door zorgverleners (zoals ziekenhuizen). Deze zorgverleners dienen vanwege de vrijstelling van de btw voor de gezondheidszorg zelf de btw op genees- en hulpmiddelen te betalen. De zorgverleners worden niet direct via consumenten gefinancierd, maar veelal indirect via zorgverzekeraars, het zorgverzekeringsfonds en de overheid.⁷¹ Het is hierdoor ook veel lastiger te bepalen hoe wijzigingen in het btw-tarief doorwerken. Dit sluit ook aan bij de beelden die wij uit de gesprekken hebben opgehaald. Onze verwachting is, op basis van alle verzamelde informatie, dat in ieder geval een deel van de verhoging van het verlaagde btw-tarief is doorgegeven.

⁷¹ Zie [www.zorginstituutnederland.nl]

Outcome: Verlichting van de druk van omzetbelasting voor minder draagkrachtigen

We concluderen dat doordat er enige mate van doorgifte is, minder draagkrachtigen minder druk van de omzetbelasting zullen ervaren. Het verlaagde btw-tarief is voor dit doel doeltreffend.

Voor de verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen geldt dat wij hetzelfde uitgangspunt hanteren als bij voedingsmiddelen en de watervoorziening en personenvervoer. Bij deze analyse geldt dat wij kijken naar het bestedingsaandeel aan farmaceutische producten per inkomensgroep voor de jaren 2015 en 2020 (zie Figuur 45). Wij zoomen vanwege twee redenen in op de productcategorie⁷² farmaceutische producten. Ten eerste geldt dat dit een van de productcategorieën binnen de CBS-data is waar huishoudens ook dusdanige bedragen aan besteden dat er data voor beschikbaar is. De tweede reden is dat dit ook een categorie *lijkt* te zijn waarvan alle producten onder het verlaagde btw-tarief vallen. Het CBS heeft nog diverse andere productcategorieën maar daarvan valt niet altijd alles onder het verlaagde btw-tarief.⁷³



Figuur 49. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor farmaceutische producten⁷⁴

Uit de data komt naar voren dat in 2020 de eerste drie inkomensdecielen relatief gezien meer uitgaven aan farmaceutische producten dan de laatste drie inkomensdecielen (0,6% versus 0,4%). Voor 2015 is een vergelijkbaar beeld te zien; 0,5% voor de eerste drie inkomensdecielen en 0,3% voor de laatste drie inkomensdecielen. In beide gevallen gaat het om een verschil van 0,2 procentpunt. Er lijkt dus enigszins sprake te zijn van een nivellerend effect (maar dat is wel erg beperkt).

Bovenstaande analyse wordt wel gecompliceerd doordat voor een deel van de genees- en hulpmiddelen geldt dat deze opgevoerd kunnen worden als aftrekpost in de

⁷² Het CBS hanteert binnen hun data productcategorieën terwijl wij in het onderzoek kijken naar productgroepen. In diverse gevallen sluiten deze twee niet direct op elkaar aan.

⁷³ Zo is er de productcategorie brillen en lenzen die in zijn geheel niet onder het verlaagde btw-tarief valt maar ook de productcategorie zwangerschapstest en condooms waarvan het ene product wel (condooms) en het andere product (zwangerschapstests) niet onder het verlaagde btw-tarief valt.

⁷⁴ Zie [opendata.cbs.nl]

Belastingaangifte. Hierdoor kunnen mensen een deel van de gemaakte kosten terugkrijgen. Door de opzet van de aftrek specifieke zorgkosten met een drempel en vermenigvuldigingsfactoren is de verwachting dat de lagere inkomens hier meer van profiteren dan de hogere inkomens. Verder geldt dat een deel van de genees- en hulpmiddelen ook niet door consumenten zelf wordt aangeschaft maar door de zorgverleners. Te denken valt bijvoorbeeld aan kunstogen, kunstnieren en hart- en spierstimulatoren. Daarbij geldt dat medische handelingen vrijgesteld zijn van btw wat ertoe leidt dat de btw door de zorgverleners zelf wordt betaald. Het effect hiervan werkt niet altijd direct door op de consumenten (en dus op het verlichten van de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtigen). In de volgende paragraaf gaan we daar nader op in.

Bij de analyse willen we nog opmerken dat de realiteit een stuk complexer is. Zo hebben we in voorgaande analyse slechts naar een beperkte subset van de groep genees- en hulpmiddelen gekeken. In de analyse worden ook niet de effecten op andere uitgaven zoals de zorgpremies, het eigen risico en de eigen bijdrage meegenomen. Dat heeft er mede mee te maken dat, zoals eerder aangegeven, de financiering van het zorgstelsel complex is en dat de btw ook een bijzondere positie kent door de vrijstelling van btw voor medische zorg.

Outcome: Ondersteunen van de basisbehoefte aan de zorg

We concluderen dat de zorg een hogere vraag kan gaan ervaren, maar dat niet duidelijk is of (en in welke gevallen) dit de basisbehoefte ondersteunt. Dat komt ook omdat het doel "basisbehoefte ondersteunen" op meerdere manieren geïnterpreteerd kan worden. We kunnen niet vaststellen of het verlaagde btw-tarief voor dit doel doeltreffend is. Het tweede doel van het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen is het ondersteunen van de basisbehoefte aan de zorg. Het is daarbij niet geheel duidelijk wat er wordt bedoeld met de basisbehoefte aan de zorg en wanneer er sprake is van ondersteuning. Een voor de hand liggende invulling van de doelstelling is dat de genees- en hulpmiddelen betaalbaar(der) zijn voor de consument. Aan de andere kant, dit overlapt sterk met het vorige doel (verlichting van de druk). Ervan uitgaande dat een verlaging van het btw-tarief leidt tot lagere prijzen, leidt het ook tot betaalbaardere genees- en hulpmiddelen. Of de genees- en hulpmiddelen daarmee ook betaalbaar zijn is een andere vraag.

Indien met het ondersteunen van de basisbehoefte aan de zorg wordt bedoeld dat de zorg toegankelijker wordt is een andere definitie van toepassing. Dan lijkt het voor de hand te liggen om te kijken naar de mate waarin mensen *meer* gebruik gaan maken van de zorg (in het geval van een verlaagd btw-tarief). Wat de situatie daarbij compliceert is de inbedding van de btw in het zorgstelsel. Voor een deel van de genees- en hulpmiddelen geldt dat deze worden geleverd door zorgverleners zoals ziekenhuizen. Medische handelingen die gericht zijn op de persoonlijke gezondheidskundige verzorging van de mens zijn vrijgesteld van btw.⁷⁵ Stel dat iemand een kunstooog (die een verlaagd btw-tarief kent) krijgt in het ziekenhuis, dan is het ziekenhuis degene die het verlaagde btw-tarief over het kunstooog betaalt. Tegelijkertijd betaalt de patiënt niet rechtstreeks aan het ziekenhuis maar gaat dat middels het eigen risico, de zorgpremie en de inkomensafhankelijke bijdrage. Hierbij spelen het zorgverzekeringsfonds en de zorgverzekeraars ook een rol.⁷⁶

Stel dat genees- en hulpmiddelen in deze situatie niet meer onder het verlaagde btw-tarief vallen maar onder het reguliere tarief dan stijgen de kosten voor een behandeling (gegeven dat veranderingen in het btw-tarief worden doorgerekend in de prijzen). Of het leidt tot meer

⁷⁵ Zie [www.belastingdienst.nl]

⁷⁶ Zie [www.zorginstituutnederland.nl]

of minder zorgvraag is afhankelijk van de situatie. Voor de meer complexe behandelingen (zoals bijvoorbeeld de plaatsing van een pacemaker) bedragen de kosten meer dan het eigen risico⁷⁷, ongeacht welk btw-tarief wordt gehanteerd (een verlaagd of regulier tarief). In die gevallen is er dus waarschijnlijk ook niet direct een effect van verandering in het verlaagde btw-tarief waar te nemen (ervan uitgaande dat de hoogte van het eigen risico gelijk blijft).

Het is echter ook voorstelbaar dat in sommige gevallen de kosten van de genees- en hulpmiddelen lager zijn dan het eigen risico. In die gevallen kan het wel zo zijn dat een verhoging van het verlaagde btw-tarief leidt tot hogere kosten voor de consument. Wat het complex maakt om de precieze effecten te bepalen is dat er sprake is van een grote diversiteit aan genees- en hulpmiddelen. Hierdoor is het lastig om de prijselasticiteit van genees- en hulpmiddelen te bepalen.

Uit onderzoek van Nivel blijkt in ieder geval wel dat kosten een factor zijn bij het afnemen van zorg: (NIVEL, De afname van het percentage mensen dat aangeeft af te zien van zorg vanwege kosten stagneert: cijfers 2016 2021, 2021)

- 4% van de respondenten gaf in 2021 aan dat het in de afgelopen 12 maanden is voorgekomen dat men een medisch probleem had maar vanwege de kosten geen arts heeft bezocht;
- 4% van de respondenten gaf in 2021 aan het in de afgelopen 12 maanden is voorgekomen dat men heeft afgezien van een door een arts aanbevolen medisch onderzoek, behandeling of nabehandeling vanwege kosten;
- 2% van de respondenten gaf in 2021 aan dat het in de afgelopen 12 maanden is voorgekomen dat een recept voor medicijnen niet heeft afgehaald of de dosering van medicijnen heeft overgeslagen vanwege de kosten.

Wat daarbij wel meespeelt, is dat het aantal mensen dat afziet van tenminste één vorm van zorg vanwege kosten tussen 2016 en 2021 is gedaald van 16% naar 8%. In die periode is de hoogte van het eigen risico hetzelfde gebleven en het verlaagde btw-tarief op genees- en hulpmiddelen verhoogd. Het duidt er in onze ogen ook op dat andere factoren, naast de prijs van genees- en hulpmiddelen een rol spelen bij de vraag naar zorg (bijvoorbeeld het inkomen). In dat kader is het ook goed om te realiseren dat degene die naar alle waarschijnlijkheid veel gebruik maken van genees- en hulpmiddelen (de mensen met een chronische ziekte of beperking) ook een ander inkomenspositie kennen dan gezonde mensen. Zo kwam uit ander onderzoek van NIVEL naar voren dat in 2013 het gestandaardiseerd besteedbaar inkomen van mensen met een chronische ziekte of beperking (ouder dan 24 jaar) een stuk lager (€1.381 per maand voor een eenpersoonshuishouden) lag dan dat van de algemene bevolking (€1.967 per maand). (NIVEL, Werk en Inkomen: kerngegevens & trends. Rapportage 2015. , 2015)

In aanvulling op voorgaande geldt ook nog dat er diverse genees- en hulpmiddelen zijn die door consumenten zelf kunnen worden aangeschaft en onder het verlaagde btw-tarief vallen (zoals verbandmiddelen, condooms en pleisters). In die gevallen gaat het om producten die de consumenten zelf aanschaffen. Als de doelstelling is om genees- en hulpmiddelen betaalbaar(er) te maken dan draagt het verlaagde btw-tarief daar zeer waarschijnlijk aan bij. Het is minder goed vast te stellen of de zorg ook toegankelijker wordt. Ook dit hangt weer af van de prijselasticiteit (die vanwege de grote diversiteit aan producten lastig vast te stellen is).

⁷⁷ Zie [www.opendisdata.nl]

3.11 Integraal overzicht van de uitkomsten

Gezien de grote hoeveelheid tekst en analyse die nodig is om de doeltreffendheid van het verlaagde btw-tarief op de verschillende productgroepen te onderzoeken, is het voor de lezer wellicht prettig om dit in een overzichtstabel gepresenteerd te krijgen. In deze paragraaf presenteren we deze tabel. Uiteraard is deze tabel een sterke vereenvoudiging van de teksten in de paragrafen en gaat er veel nuance verloren. Desalniettemin biedt het onzes inziens een goed eerste overzicht. In de tabel op de volgende pagina wordt in de eerste kolom de productgroep aangegeven. De tweede kolom toont het soort doelstelling dat van toepassing is. De derde kolom toont een korte samenvatting van de doelstelling. De laatste kolom toont of er sprake is van doeltreffendheid.⁷⁸ Voor productgroepen met verschillende beleidstheorieën (cultuur en arbeidsintensieve diensten) wordt een uitsplitsing naar elke afzonderlijke beleidstheorie gemaakt. Voor alle duidelijkheid: indien wordt aangegeven dat doeltreffendheid *niet vast te stellen* is, dan is dit eerder een negatief oordeel dan een neutraal oordeel. Het kan komen doordat (1) doelstellingen niet goed meetbaar zijn geformuleerd en/of (2) er geen goede data beschikbaar is. Als hier sprake van is, dan kunnen alleen grote effecten worden gevonden en hier is blijkbaar geen sprake van.

⁷⁸ We hanteren de volgende schaal: *ja*, *waarschijnlijk wel*, *mogelijk wel*, *mogelijk niet*, *waarschijnlijk niet* en *nee*. Indien we doeltreffendheid niet vast kunnen stellen dan wordt dit ook aangegeven.

Tabel 10. Overzichtstabel van de deelstudies naar doeltreffendheid voor de verschillende productgroepen

Productgroep	Type doelstelling	Doelstelling	Doeltreffend
Voedingsmiddelen en water	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja
Voedingsmiddelen en water	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water	Ja
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Bevorderingen toegang burger tot informatie	Niet vast te stellen
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Stimuleren van de kenniseconomie	Niet vast te stellen
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Tegengaan ontleding	Niet vast te stellen
Cultuur Boeken	Bemoeigoederen (merit goods)	Bevorderen pluriformiteit van de media	Niet vast te stellen
Cultuur Kranten e.d.	Bemoeigoederen (merit goods)	Goede nieuws- en informatievoorziening	Niet vast te stellen
Cultuur Kranten e.d.	Bemoeigoederen (merit goods)	Bevorderen pluriformiteit van de perssector	Niet vast te stellen
Cultuur Musea	Ondersteunen sector	Versterken van de toerisme-industrie	Waarschijnlijk wel
Cultuur Musea	Meer werkgelegenheid	Bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid	Mogelijk wel
Cultuur Musea	Bemoeigoederen (merit goods)	Behoud en beheer van museale collecties structureel op hoger niveau brengen	Mogelijk wel
Cultuur Musea	Bemoeigoederen (merit goods)	Het voeren van een actief cultuurbeleid	Niet vast te stellen
Cultuur Podiumkunsten	Compensatieregeling	Compenseren voor de verhoogde kosten door Arbeidstijdenwet	Waarschijnlijk wel
Cultuur Bioscopen	Ondersteunen sector	Ondersteuning van de filmsector	Ja
Arbeidsintensieve diensten alg.	Meer werkgelegenheid	Hogere vraag en meer werkgelegenheid	Waarschijnlijk niet
Arbeidsintensieve diensten alg.	Bestrijding zwarte circuit	Bestrijding van het zwarte circuit	Niet vast te stellen
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Crisis woningbouw bestrijden	Aanpakken van toenmalige problemen op de woningmarkt	Mogelijk wel
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Crisis woningbouw bestrijden	Aanpakken van huidige problemen op de woningmarkt	Waarschijnlijk niet
Sierteelt	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Bloemen en planten betaalbaarder maken voor lagere inkomens	Ja
Sierteelt	Meer werkgelegenheid en ondersteunen sector	Hogere werkgelegenheid en omzet	Ja
Logiesverstrekking	Bemoeigoederen (merit goods)	Stimuleren van (internationaal) toerisme	Waarschijnlijk wel
Logiesverstrekking	Ondersteunen sector	Ondersteunen van de sector	Waarschijnlijk wel
Elektronische publicaties	Level playing field	Creëren van een gelijk speelveld	Ja
Personenvervoer	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja
Personenvervoer	Ondersteunen sector	Stimuleren van het OV	Niet vast te stellen
Genees- en hulpmiddelen	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Ja
Genees- en hulpmiddelen	Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen	Ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg	Niet vast te stellen

4 Doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief

Samenvatting van hoofdstuk:

In het algemeen is het verlaagde btw-tarief geen doelmatig instrument om de beoogde doelen te bereiken. Als we redeneren vanuit integrale doelen dan komen we tot de volgende conclusies:

- Het verlaagde btw-tarief is geen doelmatig instrument om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen. Op basis van een kwantitatieve analyse komen we tot de conclusie dat het verlaagde btw-tarief een zeer ondoelmatig instrument is om fiscale druk bij de minder draagkrachtigen te verminderen. Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer (!) ze profiteert van de verlaagde btw. De 50% meest draagkrachtige huishoudens profiteren twee keer zo veel van de verlaagde btw dan de 50% minst draagkrachtige huishoudens. Slechts 10% van de ondersteuning slaat neer bij de 20% minst draagkrachtige huishoudens. Om €1 bij de 10% minst draagkrachtige huishoudens te krijgen, moet in totaal bijna €20 worden uitgegeven. Productgroepen die niet betrokken zijn bij het verlagen van de fiscale druk zorgen voor een verlaging van de doelmatigheid in deze context.
- Het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoeigoederen te vergroten. Het kwantificeren hiervan is niet mogelijk.
- We kunnen niet inschatten of het ondersteunen van sectoren middels het verlaagde btw-tarief doelmatig is. Ook hier is kwantificeren van doelmatigheid niet mogelijk. Het ondersteunen van bepaalde sectoren sluit niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief.
- Het creëren van meer werkgelegenheid middels het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk niet doelmatig. De kosten voor het creëren van een baan liggen mogelijk hoger dan het inkomen dat aan deze baan gekoppeld is.

De onderstaande tabel toont een overzicht van de doelmatigheid per deel van een productgroep. De meeste productgroepen kennen meer dan één doelstelling en voor elk van de doelstellingen wordt de doelmatigheid uitgewerkt.

Productgroep	Samenvatting van doelstelling	Doelmatig
Voedingsmiddelen en water	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Niet doelmatig
Voedingsmiddelen en water	Ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water	Niet doelmatig
Cultuur Boeken	Bevorderen toegang burger tot informatie	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Boeken	Stimuleren van de kenniseconomie	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Boeken	Tegengaan ontleding	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Boeken	Bevorderen pluriformiteit van de media	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Kranten e.d.	Goede nieuws- en informatievoorziening	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)

Cultuur Kranten e.d.	Bevorderen pluriformiteit van de perssector	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Musea	Versterken van de toerisme-industrie	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen sluit het ondersteunen van bepaalde sectoren niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief
Cultuur Musea	Bevorderen van de nationale en plaatselijke economie en werkgelegenheid	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de werkgelegenheid te stimuleren
Cultuur Musea	Behoud en beheer van museale collecties structureel op hoger niveau brengen	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoegoederen te vergroten
Cultuur Musea	Het voeren van een actief cultuurbeleid	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Cultuur Podiumkunsten	Compenseren voor de verhoogde kosten door Arbeidstijdenwet	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Cultuur Bioscopen	Ondersteuning van de filmsector	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoegoederen te vergroten.
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Hogere vraag en meer werkgelegenheid	Niet doelmatig
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Bestrijding van het zwarte circuit	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Aanpakken van toenmalige problemen op de woningmarkt	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Aanpakken van huidige problemen op de woningmarkt	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data, maar aangezien het waarschijnlijk niet doeltreffend is, is het waarschijnlijk ook niet doelmatig.
Sierteelt	Bloemen en planten betaalbaarder maken voor lagere inkomens	Niet doelmatig
Sierteelt	Hogere werkgelegenheid en omzet	Niet doelmatig
Logiesverstrekking	Stimuleren van (internationaal) toerisme	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen is het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoegoederen te vergroten
Logiesverstrekking	Ondersteunen van de sector	Niet te bepalen voor deze casus, maar in het algemeen sluit het ondersteunen van bepaalde sectoren niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief
Elektronische publicaties	Creëren van een gelijk speelveld	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Personenvervoer	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Niet doelmatig
Personenvervoer	Stimuleren van het OV	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Genees- en hulpmiddelen	Verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen	Niet doelmatig
Genees- en hulpmiddelen	Ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)

De uitvoeringskosten van de Belastingdienst voor het verlaagde btw-tarief bedragen € 10 miljoen tot € 30 miljoen per jaar. De uitvoeringslasten van het verlaagde btw-tarief verschillen tussen productgroepen. Vooral geneesmiddelen & medische hulpmiddelen, logiesverstrekking en kunstvoorwerpen kennen relatief hoge uitvoeringslasten. De administratieve lasten voor bedrijven liggen op € 125 miljoen tot € 150 miljoen per jaar.

Het kwantitatief in kaart brengen van de juridische procedures omtrent het verlaagd tarief blijkt binnen dit onderzoek niet haalbaar. Wel kunnen we indicatief aangeven dat er elk jaar minimaal tientallen uitspraken worden gedaan door Rechtbanken, Gerechtshoven en de Hoge Raad tezamen. Er is geen duidelijke trend in het aantal gepubliceerde uitspraken.

4.1 Inleiding

4.1.1 Onderzoeksvragen

In dit hoofdstuk gaan we in op de vierde onderzoeksvraag over doelmatigheid en de bijpassende deelvragen.

4. Is het verlaagde btw-tarief doelmatig?

- Hoe verhouden de middelen (o.a. budgettaire en uitvoeringskosten) zich tot de effectiviteit van het verlaagde btw-tarief?
- Wat zijn de budgettaire kosten van het verlaagde btw-tarief? Hoe verhoudt zich dat tot de totale btw-opbrengst?
- Wat zijn de gevolgen voor de uitvoering en naleving van het verlaagde btw-tarief voor de Belastingdienst en voor bedrijven? Wat zijn de kosten hiervan (uitvoeringskosten en administratieve lasten voor bedrijven)?
- Hoeveel juridische procedures, inclusief bezwaarschriften, zijn er geweest die met het toepassen van het verlaagde btw-tarief te maken hebben (interpretatie en kwalificatie) en wat zijn de kosten hiervan?

In dit hoofdstuk behandelen we de onderzoeksvragen in de volgorde waarop ze hierboven worden aangegeven. In elke paragraaf komt een vraag aan de orde.

4.1.2 Onderzoeksaanpak

In dit hoofdstuk kijken we naar de doelmatigheid in absolute zin. In het volgende hoofdstuk kijken we naar alternatieven en hanteren we een relatief perspectief. Bij voorkeur zouden we daarom de beoogde effecten van het verlaagde btw-tarief willen kwantificeren in één getal (de teller) en dit willen delen door de kosten van het verlaagde btw-tarief (de noemer). Op die manier kunnen we uitdrukken hoeveel effect er per uitgegeven euro kan worden gerealiseerd. Uit het vorige hoofdstuk weten we echter al dat het kwantificeren van de verschillende output lastig is, laat staan het optellen hiervan. Daarom gaan we in dit hoofdstuk op zoek naar kwantitatieve data over delen van de uitkomsten en delen van de kosten van het verlaagde btw-tarief. Hierbij maken we gebruik van kwantitatieve data afkomstig uit verschillende bronnen, maar het CBS en de Miljoenennota's zijn veruit de meest gebruikte bron. In dit hoofdstuk wordt op de reguliere manier naar bronnen verwezen.

4.2 Doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief in het algemeen

In het algemeen is het verlaagde btw-tarief geen doelmatig instrument om de beoogde doelen te bereiken. Als we redeneren vanuit integrale doelen dan komen we tot de volgende conclusies:

- **Het verlaagde btw-tarief is geen doelmatig instrument om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen. Op basis van een kwantitatieve analyse komen we tot de conclusie dat het verlaagde btw-tarief een zeer ondoelmatig instrument is om fiscale druk bij de minder draagkrachtigen te verminderen. Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer (!) ze profiteert van de verlaagde btw. De 50% meest draagkrachtige huishoudens profiteren twee keer zo veel van de verlaagde btw dan de 50% minst draagkrachtige huishoudens. Slechts 10% van de ondersteuning slaat neer bij de 20% minst draagkrachtige huishoudens. Om €1 bij de 10% minst draagkrachtige huishoudens te krijgen, moet in totaal bijna €20 worden uitgegeven. Productgroepen die niet betrokken zijn bij het verlagen van de fiscale druk zorgen voor een verlaging van de doelmatigheid in deze context.**
- **Het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoeigoederen te vergroten. We kunnen het echter niet kwantificeren.**
- **We kunnen niet inschatten of het ondersteunen van sectoren middels het verlaagde btw-tarief doelmatig is. Ook hier is kwantificeren van doelmatigheid niet mogelijk. Het ondersteunen van bepaalde sectoren sluit niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief.**
- **Het creëren van meer werkgelegenheid middels het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk niet doelmatig. De kosten voor het creëren van een baan liggen waarschijnlijk hoger dan het inkomen dat aan deze baan gekoppeld is.**

Een uitsplitsing van doelmatigheid op basis van productgroepen is in de meeste gevallen niet mogelijk.

4.2.1 Algemeen beeld doelmatigheid

In het algemeen is het verlaagde btw-tarief geen doelmatig instrument om de beoogde doelen te bereiken.

Literatuur

Het overgrote deel van de literatuur behandelt één specifiek aspect van het verlaagde btw-tarief, zoals een bepaalde verlaging van een specifieke productgroep op een zeker moment in een bepaald land. Toch zijn er ook (meta-)studies uitgevoerd die de doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief in het algemeen onderzoeken. **Hieruit komt een consistent beeld naar voren dat het verlaagde btw-tarief geen doelmatig instrument is.**

Enkele studies hebben een poging gedaan om de doelmatigheid te kwantificeren:

- In een studie voor de Europese Commissie (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) worden verschillende scenario's doorgerekend waarin alle alternatieve btw-tarieven worden afgeschaft. In verschillende scenario's leidt dit tot een hoger BBP voor Nederland en de meeste andere EU-landen. Alleen het volledig onrealistische scenario waarin alle productgroepen onder het hoge tarief vallen, de extra belastinginkomsten nergens voor gebruikt worden en er geen rekening wordt gehouden met de verminderde administratieve lasten kent een negatieve impact.
- In een onderzoek voor Europese Commissie uit 2011 wordt de impact van uniform btw-tarief berekend voor België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. (IFS, et al., 2011) Zij schatten dit op een welvaartswinst van €0,74 per week per huishouden in België, €3,10 per week per huishouden in Duitsland en €1,07 per week per huishouden in het VK. (IFS, et al., 2011) Cnossen stelt dat het aannemelijk is dat "voor

Nederland een vergelijkbare welvaartswinst te realiseren zou zijn, omdat het gedifferentieerde tarief ongeveer hetzelfde opbrengstverlies inhoudt als in België” (Crossen S. , 2019)

In verschillende studies wordt benadrukt dat de aard van de btw ligt in het genereren van belastinginkomsten en dat het geen doelmatig instrument is om andere doelen mee te bereiken (CPB, *Bouwstenen voor een moderne BTW*, 2014), (PBL, 2016) Het algemene beeld van veel andere studies is veelal dat de beoogde effecten (doeltreffendheid) er kunnen zijn (in bepaalde gevallen), maar dat de kosten zeer hoog zijn. De volgende soorten kosten worden genoemd:

- Misgelopen inkomsten voor de Rijksoverheid. (EPRS, 2021), (de la Feria & Walpole, 2020) Dit komt deels voort uit de meest draagkrachtige huishoudens die het meest consumeren. (de la Feria & Walpole, 2020)
- Hogere administratieve lasten voor bedrijven. (EPRS, 2021)
- Hogere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. (EPRS, 2021), (PBL, 2016)
- Meer fraude door bedrijven. (EPRS, 2021)
- Verhoogde lobby-druk vanuit sectoren op de overheid. (EPRS, 2021)
- Economische verstoringen en hierdoor een minder efficiënte economie (Rijksoverheid, *De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.*, 2020) (de la Feria & Walpole, 2020) (Deroose & Afman, 2016). (EPRS, 2021) Dit wordt uitgesplitst in een aantal categorieën.⁷⁹
 - Er is sprake van welvaartsverlies als gevolg van dead weight loss. (EPRS, 2021) Het consumenten- en producentensurplus neemt af.
 - De concurrentie tussen sectoren wordt verstoord omdat het aantrekkelijker wordt om producten die onder het lage tarief vallen te consumeren. (Rijksoverheid, *De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.*, 2020) Als twee producten een substituuut voor elkaar zijn, krijgen consumenten een voorkeur voor het product dat onder het verlaagde btw-tarief valt, terwijl ze op basis van hun voorkeuren wellicht voor het andere product gekozen zouden hebben. (Kamerstukken II 22112, 2008-2009)
 - Productinnovatie wordt belemmerd doordat in sommige gevallen bestaande producten of diensten wel onder het lage tarief vallen, maar nieuwe producten of diensten onder het hoge tarief vallen. (Kamerstukken II 22112, 2008-2009) Elektronische leermiddelen wordt als voorbeeld hiervan gegeven.

Interviews

De interviews met vertegenwoordigers van productgroepen waren beperkt relevant voor het beantwoorden van de vragen over doelmatigheid. Deze personen bekeken het verlaagde btw-tarief vooral vanuit het perspectief van het nut voor sector en veel minder vanuit een macro-doelmatigheidsperspectief. De interviews met de experts hebben er vooral aan bijgedragen dat de literatuurstudie kon worden uitgebreid. Zij hebben ons gewezen op relevante literatuur die we hierboven reeds hebben benoemd.

⁷⁹ We begrijpen dat de onderstaande categorieën niet volledig wederzijds uitsluitend zijn. We willen graag de argumentatie van de verschillende bronnen volgen en hanteren daarom deze categorisering.

4.2.2 Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen

Het verlaagde btw-tarief is geen doelmatig instrument om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen. Op basis van een kwantitatieve analyse komen we tot de conclusie dat het verlaagde btw-tarief een zeer ondoelmatig instrument is om fiscale druk bij de minder draagkrachtigen te verminderen. Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer (!) ze profiteert van de verlaagde btw.

Literatuur

Een groot deel van de literatuur over verlaagde btw-tarieven gaat in op de mate waarin dit een nivellerend effect heeft.⁸⁰ De mate waarin het verlaagde btw-tarief zorgt voor nivellering is een goede proxy voor doelmatigheid van de doelstelling *het verlagen van de fiscale druk op minder draagkrachtige huishoudens*. Alleen bij een hoge mate van nivellering kan er sprake zijn van doelmatig beleid. Er zijn in theorie drie scenario's mogelijk:

- De hoogste mate van doelmatigheid kan worden bereikt als alleen de groep minder draagkrachtigen een fiscale impuls krijgt en de andere groep ongemoeid blijft. In dit geval is er als bijwerking ook een sterk nivellerend effect (progressieve belasting); de verschillen in draagkracht nemen immers af.
- Indien alle huishoudens relatief dezelfde impuls krijgen (dan kan het doel wel worden bereikt maar) dan is het beleid niet doelmatig. De kosten die gemaakt worden voor de huishoudens die deze impuls niet nodig hadden, hoefden niet te worden gemaakt. In dit geval is er geen impact op nivellering; de relatieve verschillen blijven immers gelijk. Overigens: als alle huishoudens relatief dezelfde impuls krijgen, dan betekent het dat de meest draagkrachtige huishoudens in absolute zin (in euro's dus) de grootste impuls krijgen.
- Het minst doelmatig is uiteraard als de minder draagkrachtigen in relatieve zin een kleinere (!) fiscale impuls krijgen dan de meer draagkrachtige huishoudens. Er is dan sprake van een denivellerend effect (regressieve belasting) terwijl het beleid wel doeltreffend is.

Op basis van de literatuur komen we tot de conclusie dat de vraag of het verlaagde btw-tarief voor Nederland een nivellerend effect heeft, niet eenduidig te beantwoorden is. Dit betekent dat het verlaagde btw-tarief geen doelmatig instrument is om de fiscale druk bij minder draagkrachtigen te verminderen. Alleen als uit de literatuur was gekomen dat het verlaagde btw-tarief evident sterk nivellerend zou werken, dan kon er sprake zijn van doelmatig beleid.

In Box 12 wordt een overzicht gegeven in welke mate het verlaagde btw-tarief nivellerend, neutraal of denivellerend werkt. Of dit zo is, is afhankelijk van (1) de periode (2) de selectie van productgroepen (3) het land en (4) of draagkracht bepaald wordt op basis van inkomsten of uitgaven, verschillen de uitkomsten. Op basis hiervan is het lastig om een eenduidig antwoord te geven of het verlaagde btw-tarief in Nederland op dit moment een nivellerend of denivellerend karakter heeft: *Het ligt er maar net aan hoe je het meet*. Echter, deze conclusie alleen al betekent dat het verlaagde btw-tarief een zeer ondoelmatig instrument is om dit doel te bereiken. Immers, indien er een neutraal (noch nivellering, noch denivellering) effect is, dan betekent het dat alle inkomensgroepen relatief zelfde ondersteuning krijgen terwijl je bij voorkeur alleen de laagste inkomensgroepen wil ondersteunen. Doelmatig beleid is

⁸⁰ Zoals eerder aangegeven is in Nederland het doel het verlagen van fiscale druk op minder draagkrachtigen. Het nivellerende effect komt in Nederland daarom bij doelmatigheid aan de orde. In veel andere landen is nivellering een primair doel en komt dit bij doeltreffendheid naar voren.

sterk nivellerend beleid, want het betekent dat alleen de doelgroep (de lage inkomensgroepen) ondersteuning krijgt.

Box 12. Literatuur over de mate waarin het verlaagde btw-tarief nivellerend werkt

In deze box presenteren we de conclusies van de voornaamste literatuur over de vraag of btw nivellerend werkt of niet. Een groot aantal studies gaat in op dit vraagstuk en daarom gaan we hier uitgebreid op in. **De voornaamste conclusie is dat het van de context afhangt of het verlaagde btw-tarief een regressief of progressief karakter kent.**

Het IMF geeft aan dat het **nivelleringsargument voor het verlaagde btw-tarief in Nederland niet opgaat**. (IMF, 2016) Hierbij verwijzen ze naar een studie van Bettendorf en Cnossen (Bettendorf & Cnossen, *The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience*, 2014) waaruit naar voren komt dat er weinig verschillen zijn tussen meer en minder draagkrachtige huishoudens als het gaat om het aandeel van het huishoudbudget dat wordt uitgegeven aan producten en diensten onder het verlaagde btw-tarief. Cnossen en Jacobs (2019) geven verder aan dat *"in Nederland [...] de hogere inkomensgroepen namelijk een groter deel van hun inkomen [besteden] aan laag-belaste goederen en diensten dan de lagere inkomensgroepen, en [...] daardoor tweemaal zoveel profijt van het lage btw-tarief [trekken]."* (Cnossen & Jacobs, *Ontwerp voor een beter belastingstelsel*, 2019)

Een studie van de OECD uit 2014 naar ongeveer twintig OECD-landen waaronder Nederland⁸¹ geeft aan dat **indien het verlaagde btw-tarief niet meer zou bestaan** voor productgroepen die gekoppeld zijn aan het ondersteunen van minder draagkrachtigen, **minder draagkrachtigen als deel van hun inkomen hier zwaarder onder zouden leiden** dan meer draagkrachtigen. (OECD & Korea Institute of Public Finance, 2014) Dit wijst op enige nivellering. Maar in absolute zin profiteren meer draagkrachtigen meer van het verlaagde btw-tarief dan minder draagkrachtigen (omdat ze simpelweg meer uitgeven aan diensten en producten). Hiermee is het vooral een heel ondoelmatig instrument om nivellering te bereiken.

Dezelfde studie van de OECD wijst ook op een interessante spanning tussen de beleidsdoelen nivellering en bemoeigoederen. (OECD & Korea Institute of Public Finance, 2014) **Als naar alle productgroepen samen wordt gekeken** (dus inclusief de productgroepen die onder bemoeigoederen, stimuleren sectoren, et cetera vallen), **dan is het verlaagde btw-tarief regressieve belasting**. Een studie uit 2013 die voor de EC werd uitgevoerd verklaart dit als volgt: het is lastig om te bepalen of minder draagkrachtige huishoudens als gevolg van het verlaagde btw-tarief echt meer bemoeigoederen gaan aanschaffen of dat het verlaagde btw-tarief in werkelijkheid een subsidie is voor huishoudens met hoge inkomens die initieel al meer bemoeigoederen consumeerden. (Copenhagen Economics, 2007) Met andere woorden: voor deze twintig OECD-landen heeft het verlaagde btw-tarief een denivellerend effect.

⁸¹ Deze studie presenteert de resultaten op geaggregeerd niveau en Nederland wordt niet uitgesplitst. We vinden het aannemelijk dat Nederland geen outlier is en deze resultaten niet naar Nederland zouden kunnen worden geëxtrapoleerd. Dat komt vooral door de keuze van de twintig landen die redelijk op Nederland lijken: Oostenrijk, België, Chili, Tsjechië, Estland, Duitsland, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Zuid-Korea, Luxemburg, Nederland, Nieuw-Zeeland, Polen, Slowakije, Slovenië, Turkije en het Verenigd Koninkrijk.

In 2020 besluit de OECD nogmaals de mate waarin het verlaagde btw-tarief een denivellerend karakter heeft te onderzoeken. (Thomas, 2020) Hierbij wordt gekeken naar 27 OECD landen inclusief Nederland. **Indien draagkracht wordt gemeten naar inkomen, dan heeft btw als geheel een denivellerend karakter. Wordt er gekeken naar uitgaven dan is er een neutraal tot licht nivellerend karakter.** Het bestaan van het verlaagde btw-tarief zorgt voor dit effect. Voor Nederland (en enkele andere landen) wordt aangegeven dat: *"These countries all make extensive use of reduced rates and exemptions, but even then this creates only limited progressivity"*.

Cnossen en Jacobs centrale argument over de verschillende btw-tarieven in hun artikel over het belastingstelsel in Nederland heeft betrekking op de wijze waarop de kosten voor dit beleid worden gedragen. (Cnossen & Jacobs, Ontwerp voor een beter belastingstelsel, 2019) Volgens hen besteden de hogere inkomensgroepen een groter deel van hun inkomen aan goederen en diensten die onder het verlaagde btw-tarief vallen dan de lagere inkomensgroepen. Hierdoor hebben de **hogere inkomensgroepen meer profijt van het verlaagde btw-tarief.**

In een kamerstuk gaat de Staatssecretaris in op de mate waarin het nivellerende effect van het verlaagde btw-tarief zich in Nederland over de tijd heeft ontwikkeld. (Kamerstukken II 22112, 2008-2009) In dit kamerstuk wordt aangegeven dat om te bepalen **of het verlaagde btw-tarief werkt als herverdelingsinstrument** het belangrijk is om te bepalen of productcategorieën die vallen onder het verlaagde btw-tarief ook daadwerkelijk een groter aandeel hebben in de consumptie van lagere inkomensgroepen. **In 1968 was dit zeker het geval, in 1986** (toen dit uitgebreid werd onderzocht) **was dit effect veel minder.** De trend lijkt zich door te zetten als gevolg van kleinere huishoudgroottes, groeiende welvaart en verandering in consumptievoorkeuren.

Een studie die voor de Europese Commissie werd uitgevoerd gaat in op de situatie in onze buurlanden: België, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. (IFS, et al., 2011) Het laat zien dat het opheffen van het verlaagde btw-tarief en het werken met een uniform (gewogen gemiddelde) tarief leidt tot een hogere mate van nivellering. **Hier is het verlaagde btw-tarief dus een regressieve belasting.**

Uit een onderzoek van onder meer het CPB (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) komt naar voren dat voor **Nederland en veel andere landen met een hoge welvaart de btw-heffing, op basis van uitgaven, een (licht) progressief karakter kent.** Interessant genoeg is dat voor andere landen (zoals Spanje, Estland en Oostenrijk) niet het geval. **Als er echter gekeken wordt naar besteedbaar inkomen (en niet uitgaven) dan kent het btw-systeem in Nederland een regressief karakter.** Verder wordt aangegeven dat het nivelleringsargument alleen goed werkt als er sprake is van een land waar (1) grote inkomensverschillen zijn en (2) alleen voedsel onder het verlaagde btw-tarief valt. (Copenhagen Economics, 2007)

In een artikel van Bettendorf, Cnossen en van Ewijk worden verschillende manieren gebruikt om te bepalen of btw (als geheel) een progressieve of regressieve belasting is. (Bettendorf, Cnossen, & van Ewijk, BTW-verhoging treft hoge en lage inkomens even sterk, 2012) Het laat zien dat in 2009 in Nederland **btw-heffing op basis van inkomen sterk regressief is, maar op basis van uitgaven heel licht progressief.**

In een studie voor het Europees Parlement uit 2021 (EPRS, 2021) wordt gekeken naar verschillende andere studies over dit vraagstuk. Zij komen tot de volgende conclusie:"

Several studies show that the distributional effects of reduced VAT rates are relatively small.”

Een grote studie over btw in het VK (Mirrlees, et al., Tax by design, 2011) benoemt een ander interessant concept over nivellering. Zij benoemen een aantal keer **“life-cycle effects”**. Of een persoon een nivellerend of denivellerend effect ervaart van de btw hangt af van de fase in zijn of haar leven. Voor groepen die weinig sparen en een groot deel van hun inkomen uitgeven (studenten, gepensioneerden) heeft btw een grote impact en komt een verhoging relatief hard aan. Voor groepen die sparen is de relatieve impact van de btw veel lager. Binnen het leven van één persoon middelt dit zich enigszins uit: *“Those who are losers in the current year, because they are spending a lot relative to their income, will often experience corresponding gains in future years when their income is high relative to their spending.”* (Mirrlees, et al., Tax by design, 2011)

In een studie naar de situatie in Estland kwam naar voren dat een verlaging van het btw-tarief op levensmiddelen met 5% ervoor zou zorgen dat hulpbehoevende huishoudens in 2021 in totaal €44 miljoen zouden besparen. Echter, de overige huishoudens zouden in totaal €101 miljoen hebben bespaard. (Zeiger & Lehtsaar, 2013) **Dit zegt niets over nivellering, maar maakt wel duidelijk dat de doelmatigheid laag is.**

Een studie van CPB liet zien dat in 2004 in Nederland de mate waarin het verlaagde btw-tarief een progressieve of regressieve belasting is, afhangt van de wijze waarop dit onderzocht wordt. (CPB, Bouwstenen voor een moderne BTW, 2014) **Wordt er gekeken naar inkomensdoelen, dan is de btw een (licht) regressieve belasting wordt er gekeken naar bestedingsdoelen, dan is het een progressieve belasting.** Maar hoe je er ook naar kijkt: **“In absolute bedragen hebben hogere inkomensgroepen veel meer voordeel van het verlaagde tarief dan lagere inkomensgroepen, omdat zij meer goederen en diensten consumeren die belast zijn met het verlaagde tarief. Bijvoorbeeld uit eten gaan, musea- en concertbezoek”**.⁸² (CPB, Bouwstenen voor een moderne BTW, 2014)

Tot slot is er in een studie naar verlaagde btw voor duurzaamheidsdoeleinden gekeken naar landen die verlaagde btw inzetten om minder draagkrachtige huishoudens te ondersteunen bij hun energiekosten. Zij geven aan dat voor de landen waarin energie onder het verlaagde btw-tarief valt er sprake is van **een situatie waarin minder draagkrachtige huishoudens hiervan minder profiteren dan meer draagkrachtige huishoudens.** (IVM, et al., 2008)

⁸² Bij de verlaging van energie- en brandstofbelasting begin 2022 speelde dezelfde discussie. Zie bijvoorbeeld [RTL Nieuws](#): *“Vooral rijkste huishoudens profiteren van compensatie energie- en brandstofprijzen”*.

Kwantitatieve analyse van de productgroepen

Op basis van een kwantitatieve analyse komen we tot de conclusie dat het verlaagde btw-tarief een zeer ondoelmatig instrument is om fiscale druk bij de minder draagkrachtigen te verminderen. Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer (!) ze profiteert van de verlaagde btw. De 50% meest draagkrachtige huishoudens profiteren twee keer zo veel van de verlaagde btw dan de 50% minst draagkrachtige huishoudens. Slechts 10% van de ondersteuning slaat neer bij de 20% minst draagkrachtige huishoudens. Om €1 bij de 10% minst draagkrachtige huishoudens te krijgen, moet in totaal bijna €20 worden uitgegeven. Productgroepen die niet betrokken zijn bij het verlagen van de fiscale druk zorgen voor een verlaging van de doelmatigheid in deze context.

Hieronder presenteren we uitkomsten van de verschillende productgroepen apart en als geheel.

Alle productgroepen

Om de vermindering van de fiscale druk van minder draagkrachtigen als gevolg van het verlaagde btw-tarief in kaart te brengen, hebben we een kwantitatieve analyse uitgevoerd. Hierbij hebben we, voor zover mogelijk, bestedingscijfers van het CBS gebruikt van de productcategorieën die in 2022 onder het verlaagde tarief vallen.⁸³ Deze data bevat de gemiddelde bestedingsaandelen van bestedingscategorieën binnen de totale bestedingen van particuliere huishoudens (de cijfers zijn gebaseerd op het Budgetonderzoek).⁸⁴

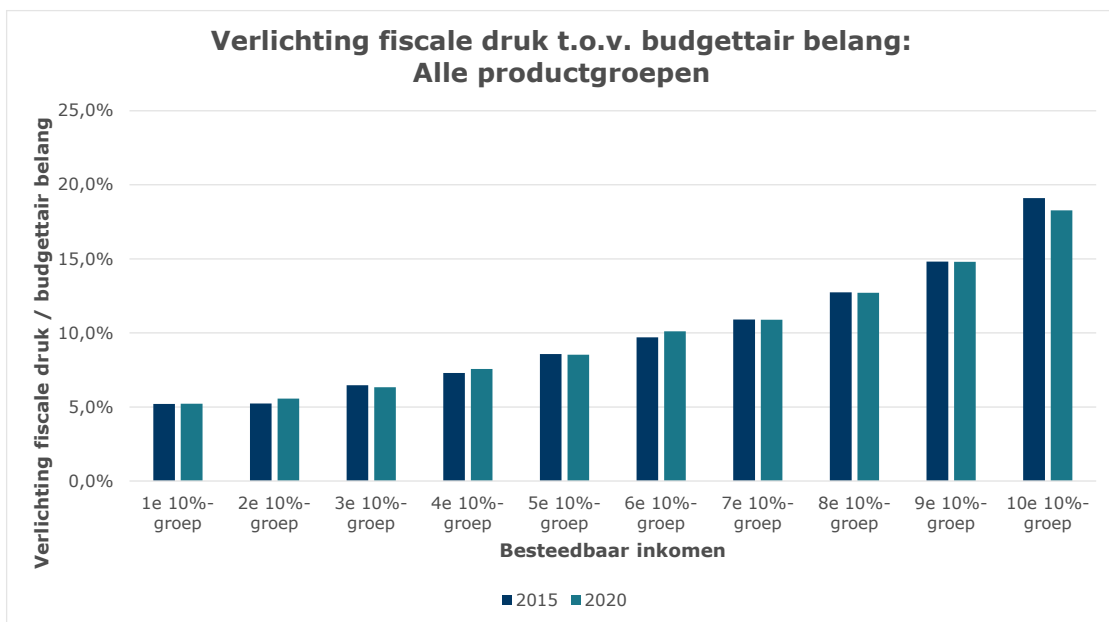
Zoals we eerder aangaven is in de beleidsgeschiedenis niet aangegeven wat exact wordt verstaan onder *minder draagkrachtigen*. In deze context kiezen we voor drie interpretaties.

1. Het **eerste deciel** huishoudens op basis van besteedbaar inkomen is een logische optie omdat dit de minst draagkrachtige huishoudens zijn. Het is echter mogelijk om methodologische kritiek te leveren op dit eerste deciel omdat hier relatief veel outliers in liggen.
2. Daarom gebruiken we ook de **eerste twee decielen** op basis van het besteedbaar inkomen om minder draagkrachtigen te onderzoeken. Zo wordt het effect van de outliers beperkt.
3. Een laatste, en de meest ruimste, interpretatie is dat het gaat om de helft van de Nederlandse huishoudens met de laagste besteedbare inkomens. Dit zijn dus **de eerste vijf decielen**.

⁸³ Zie [[CBS.nl](https://www.cbs.nl)]

⁸⁴ Deze bestedingscijfers en het bijbehorende budgettair belang tellen niet tot hetzelfde totaal op als de cijfers over het budgettair belang in de Miljoenennota's (zoals gebruikt in paragraaf 2.3). Dit komt doordat de cijfers in de Miljoenennota zijn gebaseerd op administratieve belastingdata, terwijl de bestedingscijfers van het CBS zijn gebaseerd op het Budgetonderzoek. Het CBS vraagt aan particuliere huishoudens uitgaven van €20 en meer bij te houden, zie [[CBS.nl](https://www.cbs.nl)]. Dat betekent dat we in het kader van het verlaagde btw-tarief missen: uitgaven onder dit bedrag (zoals een kop koffie onderweg), uitgaven door niet particuliere huishoudens (zoals een ziekenhuis die maaltijden inkoopt) en personen die niet in een huishouden wonen (zoals gedetineerden). Aan de andere kant zal het budgetonderzoek ook bestedingen in het buitenland meenemen. Echter hebben we geen reden om aan te nemen dat er een structurele bias in de gebruikte bestedingscijfers zit wanneer het gaat om de relatieve verschillen in de uitgaven aan de productcategorieën per inkomensdeciël.

Figuur 50 geeft de verlichting van de fiscale druk weer gedeeld door het totale budgettair belang van alle productgroepen, per inkomensdeciël.⁸⁵ Het meest opvallend is dat de grafiek oploopt. **Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer ze profiteert van de verlaagde btw.** In 2020 is slaat 5,2% neer bij de 10%-groep met de minste draagkracht, vergeleken met 18,3% voor 10%-groep met de meeste draagkracht. Om minder fiscale druk te krijgen bij minder draagkrachtige huishoudens zou de grafiek juist sterk naar beneden moeten lopen. Bovendien zou vanaf het 6^e deciel helemaal geen verlichting van de druk (met bijpassende kosten) moeten plaatsvinden. De verklaring hiervoor is als volgt: alle inkomensdecieën geven ongeveer hetzelfde **gedeelte** van hun besteedbaar inkomen uit aan producten en diensten die onder het verlaagde btw-tarief vallen (in 2020 gaf elk inkomensdeciël tussen de 20,2% en 22,6% van hun besteedbaar inkomen hieraan uit). Dit betekent dat de hogere inkomensdecieën in **absolute zin** meer uitgeven en dus ook in absolute zin meer fiscale drukverlichting hebben als gevolg van het verlaagde tarief. Als gevolg is de fiscale drukverlichting ten opzichte van het budgettair belang hoger voor de hogere inkomensdecieën.



Figuur 50. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang (alle productgroepen). Bron: CBS, bewerking Dialogic

Als we aannemen dat het **eerste inkomensdeciël onze doelgroep** is, dan betekent het dat 5,2% (!) van de totale kosten voor de verlaagde btw bij deze groep uitkomen. Anders gezegd: om €1 bij de eerste inkomensdeciël te krijgen, moet bijna €20 worden uitgegeven ($1 / 5,2\%$).⁸⁶

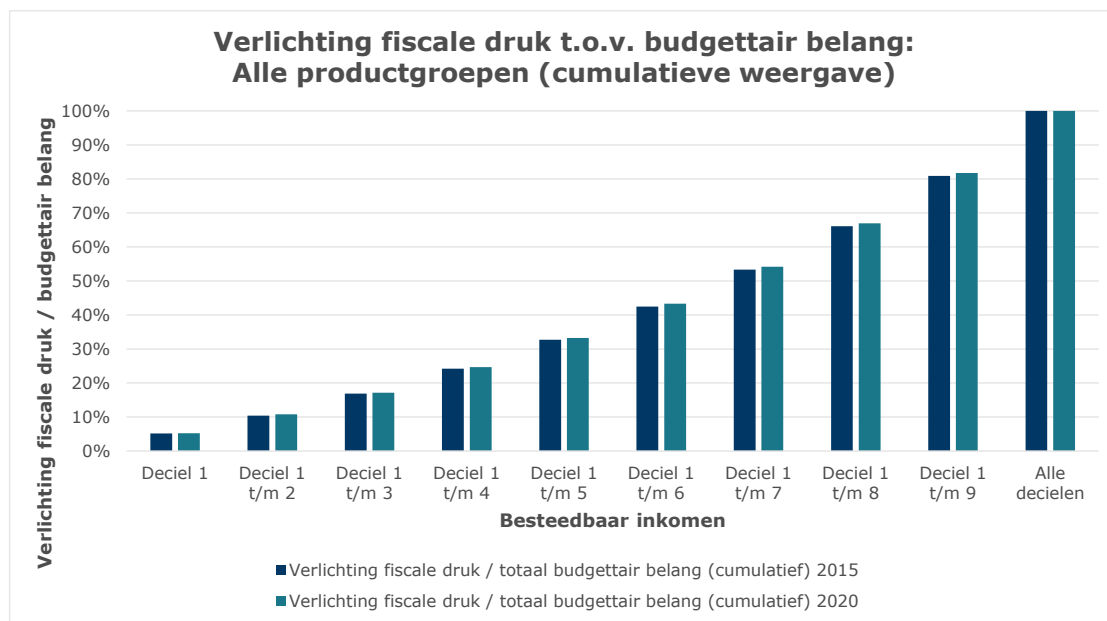
Als we willen kijken naar de **eerste twee decieën**, dan moeten we werken met cumulatieve data. Figuur 51 toont hoe de verlichting van de fiscale druk eruitziet als de decieën worden

⁸⁵ CBS heeft huishoudens naar hoogte van hun besteedbaar inkomen in tien groepen (decieën) met een gelijk aantal huishoudens verdeeld. De inkomensgrenzen tussen deze tien 10%-groepen verschillen van jaar tot jaar.

⁸⁶ Het meest doelmatige beleid zorgt ervoor dat de doelgroep €1 krijgt, alle andere groepen niets krijgen, waarmee een efficiëntie van 100% ($€1/€1$) wordt gerealiseerd.

samengevoegd. Bij de 20% huishoudens met de laagste besteedbare inkomens, slaat ruim 10% (10,4% in 2015 en 10,8% en 2020) neer.

Tot slot kunnen we redeneren vanuit het perspectief van **de eerste vijf decielen**; de 50% meest en 50% minst draagkrachtige huishoudens. Slechts één derde van het budgettaire belang slaat bij de minst draagkrachtige groep neer. Of andersom gerekend: de helft van de huishoudens in Nederland met de hoogste besteedbare inkomens zijn verantwoordelijk voor twee derde van het budgettaire belang. Ergo: Huishoudens met hoge inkomens profiteren twee keer zo veel van de verlaagde btw dan huishoudens lage inkomens.



Figuur 51. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang (alle productgroepen) in cumulatieve weergave. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Bij de vraag over het verminderen van de fiscale druk op minder draagkrachtigen kunnen we discussiëren over hoe we dit exact moeten meten. In de bovenstaande analyse keken we naar de impact van het verlaagde btw-tarief over **alle productcategorieën** op het verlagen van fiscale druk op de minder draagkrachtigen. Er is echter ook wat te zeggen voor de interpretatie dat alleen de productcategorieën die gekoppeld zijn aan dit doel (voedingsmiddelen en water, sierteelt, personenvervoer, geneesmiddelen) hiervoor zouden moeten worden meegenomen.⁸⁷ Daarom behandelen we de verschillende productgroepen hieronder separaat. **Onze conclusie blijft echter overeind: het verlaagde btw-tarief is zeer ondoelmatig.** De productgroepen waarbij verlichting van de fiscale druk centraal staat zijn geen doelmatig instrument om fiscale druk op de minder draagkrachtigen te verminderen. De productgroepen waarbij dit geen rol speelt zijn door de bank genomen nog sterker ondoelmatig.

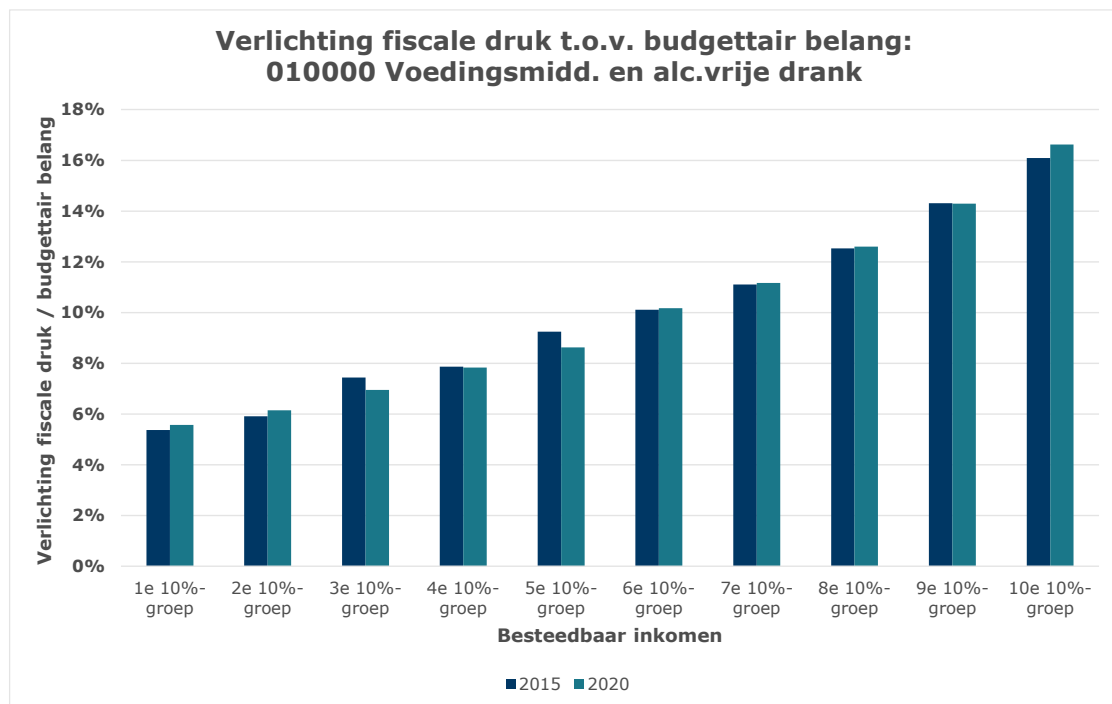
Bij personenvervoer is de doelmatigheid het minste slecht, maar daar krijgt het eerste deciel nog steeds maar 11%. Dit betekent dat 89% van het financieel voordeel neerslaat bij 90% van de huishoudens met een hoger inkomen. De sierteelt kent -van de drie productgroepen die als doel hebben fiscale druk op minder draagkrachtigen te voorkomen- de laagste doelmatigheid. Van alle kosten die hiervoor gemaakt moeten worden komt circa 4% ten bate

⁸⁷ In paragraaf 2.3.6 wordt duidelijk welk deel van het budgettaire belang voortkomt uit deze vier productgroepen. Voor 2023 is grofweg €10 miljard van de €14 miljard in totaal.

van het eerste inkomensdeciaal (en circa 20% voor het inkomensdeciaal met de hoogste inkomens).

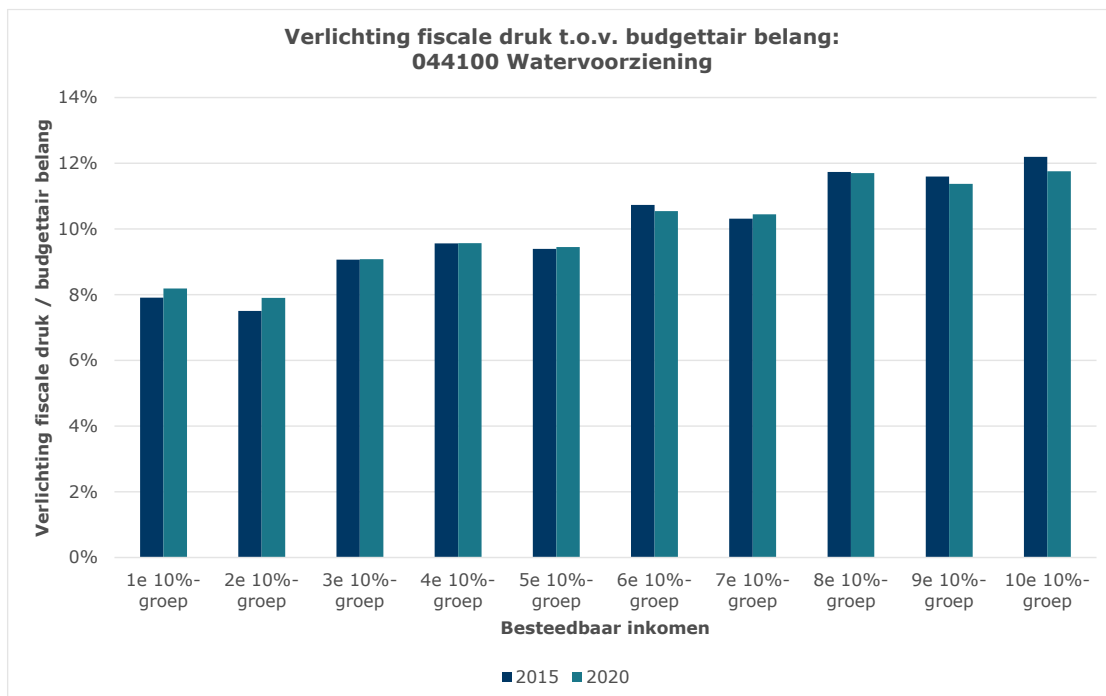
Voedingsmiddelen en water

Bij de productgroep voedingsmiddelen blijkt ook dat een relatief groter gedeelte van de fiscale drukverlichting naar de hogere inkomensdecialen gaat. Dit geldt voor zowel het jaar 2015 als 2020. De hogere inkomensdecialen kennen een hogere fiscale drukverlichting als het gaat om uitgaven aan voedingsmiddelen en alcoholvrije drank. Deze groep huishoudens geeft in absolute termen meer uit aan deze productgroep, waardoor zij meer voordeel hebben van het verlaagde btw-tarief. De fiscale drukverlichting van de tiende inkomensdeciaal (met de hoogste inkomens) was in 2020 ongeveer €645 miljoen tegenover circa €216 miljoen voor de eerste inkomensdeciaal. Circa 16,6% van het budgettair belang (misgelopen btw-inkomsten voor de overheid) in 2020 is naar het hoogste inkomensdeciaal gegaan, tegenover 5,6% naar het laagste inkomensdeciaal.



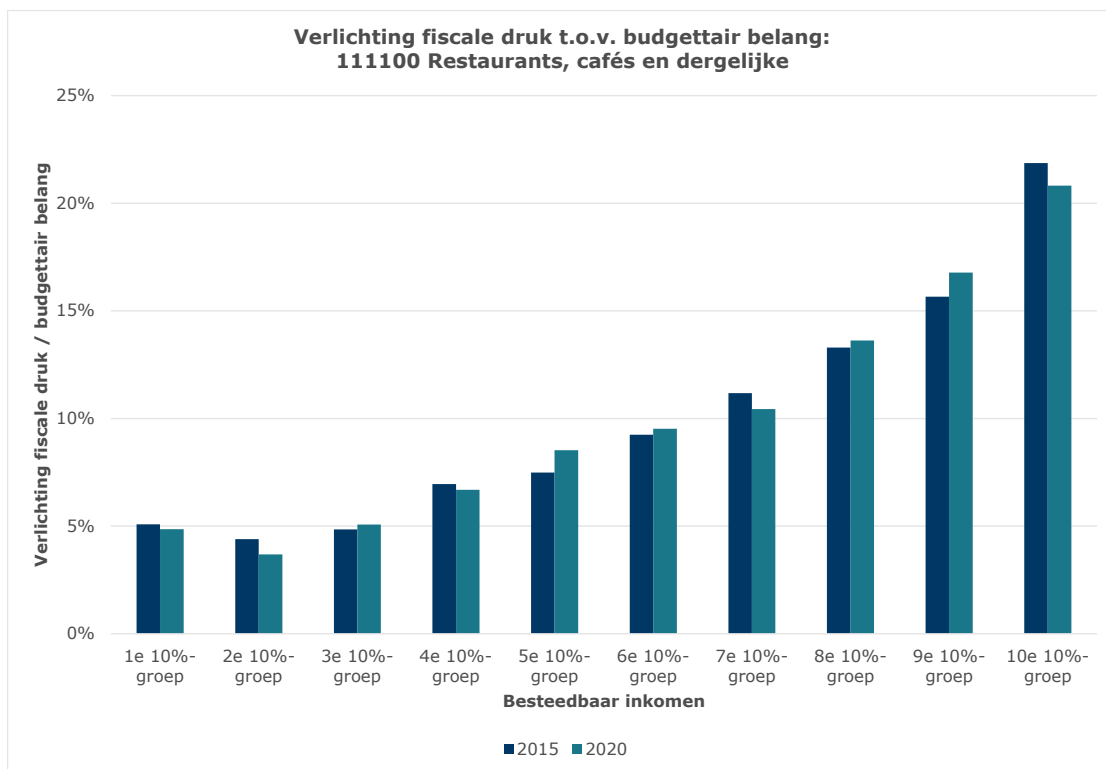
Figuur 52. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang voedingsmiddelen en alcoholvrije drank. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Bij de subgroep watervoorziening zien we een meer gelijk beeld. De verlichting van de fiscale druk is hier meer gelijk verdeeld over de inkomensdecielen, hoewel nog steeds relatief gezien een iets groter gedeelte van de drukverlichting bij de hogere inkomensdecielen terecht komt. In 2020 ging 44,2% van het budgettair belang naar de eerste vijf inkomensdecielen tegenover 55,8% voor de laatste 5 inkomensdecielen.



Figuur 53. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang watervoorziening. Bron: CBS, bewerking Dialogic

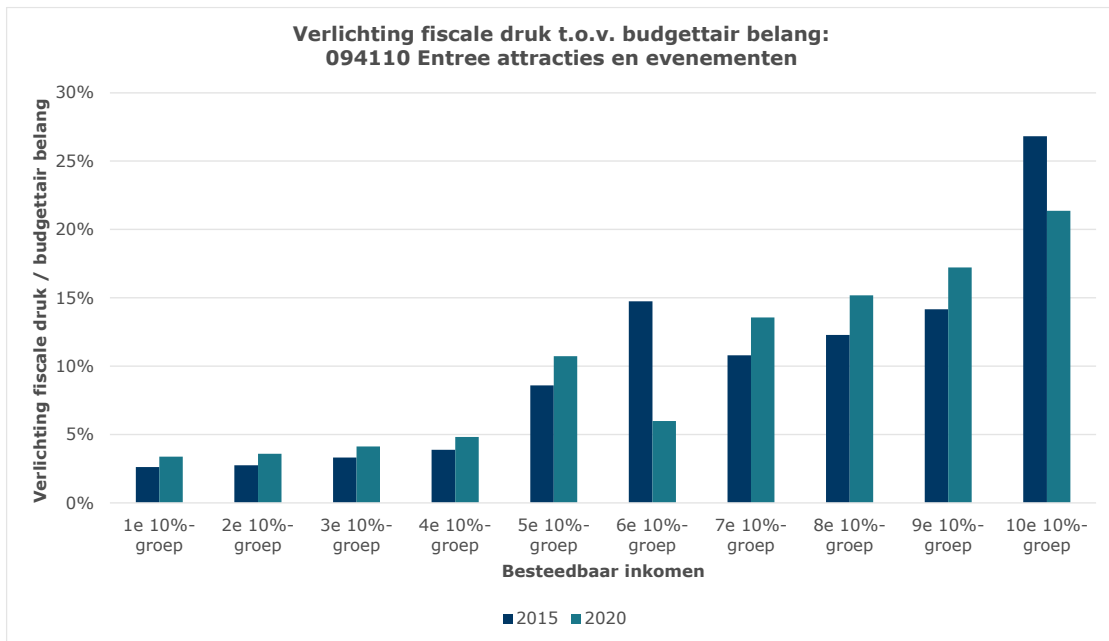
In de subgroep restaurants, cafés en dergelijke is echter een groot verschil te zien tussen de verschillende inkomensdecielen. Te zien in onderstaand figuur is dat een aanzienlijk groter gedeelte van de verlichting van de fiscale druk naar de hogere inkomensdecielen gaat. Dit volgt uit het feit dat mensen met hogere inkomens meer geld uitgeven aan restaurants en cafés. In 2020 bestond 20,8% van het budgettair belang uit misgelopen btw-inkomsten van de tiende inkomensdeciël. De misgelopen btw-inkomsten van de eerste vijf inkomensdecielen bij elkaar opgeteld was 28,8% van het totale budgettair belang in 2020.



Figuur 54. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang restaurants, cafés, e.d. Bron: CBS, bewerking Dialogic

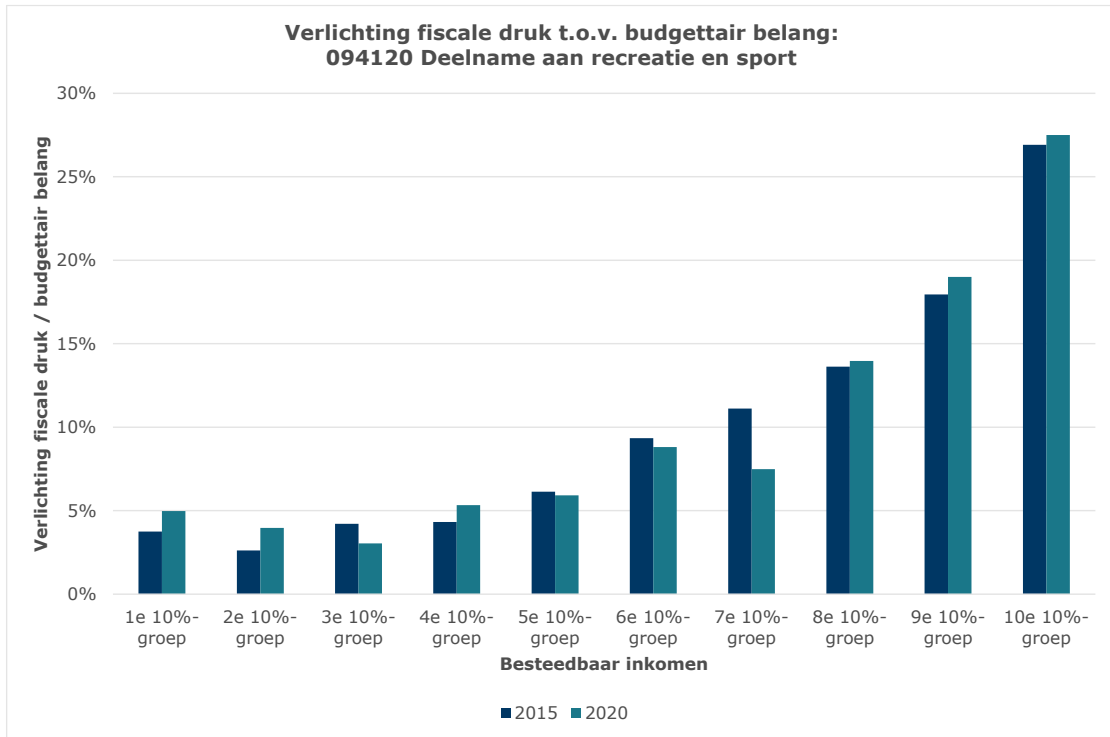
Culturele goederen en diensten

Ook in de productgroep culturele goederen en diensten zijn er duidelijke verschillen waarneembaar. De lagere inkomensdecielen geven in absolute termen minder uit aan de entree voor attracties en evenementen, wat resulteert in een lagere fiscale drukverlichting voor deze huishoudens met lagere inkomens. Onderstaand figuur toont dat een relatief klein gedeelte van de fiscale drukverlichting van deze subgroep gaat naar de eerste vijf inkomensdecielen (21,2% in 2015 en 26,7% in 2020). Dit betekent dat een groter gedeelte van de misgelopen btw-inkomsten plaatsvindt door de uitgaven van de hogere inkomensdecielen.



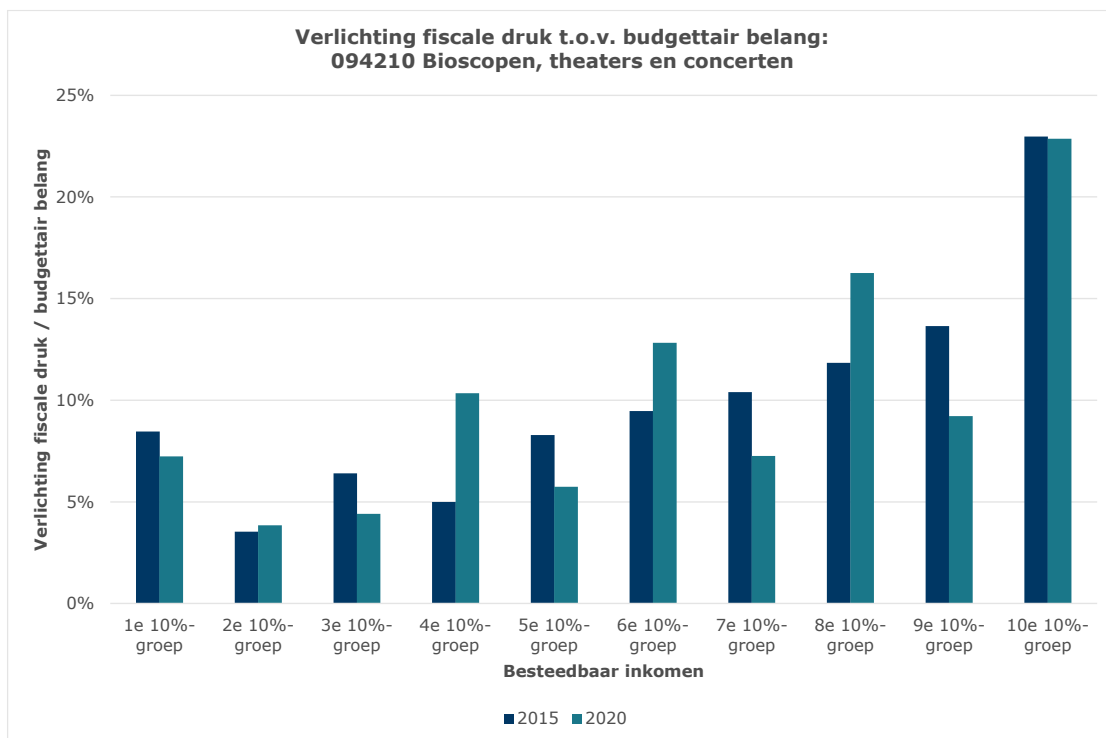
Figuur 55. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang entree attracties en evenementen. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Bij de subgroep deelname aan recreatie en sport zien we eenzelfde beeld. Ook hier gaat een relatief kleiner gedeelte van de fiscale drukverlichting naar de lagere inkomensdecielen, omdat zij minder uitgeven aan recreatie en sport. In 2015 ging 21% van het budgettair belang naar fiscale drukverlichting van de eerste vijf inkomensdecielen, tegenover 79% voor de laatste vijf decielen (in 2020 was dit respectievelijk 23,2% en 76,8%).



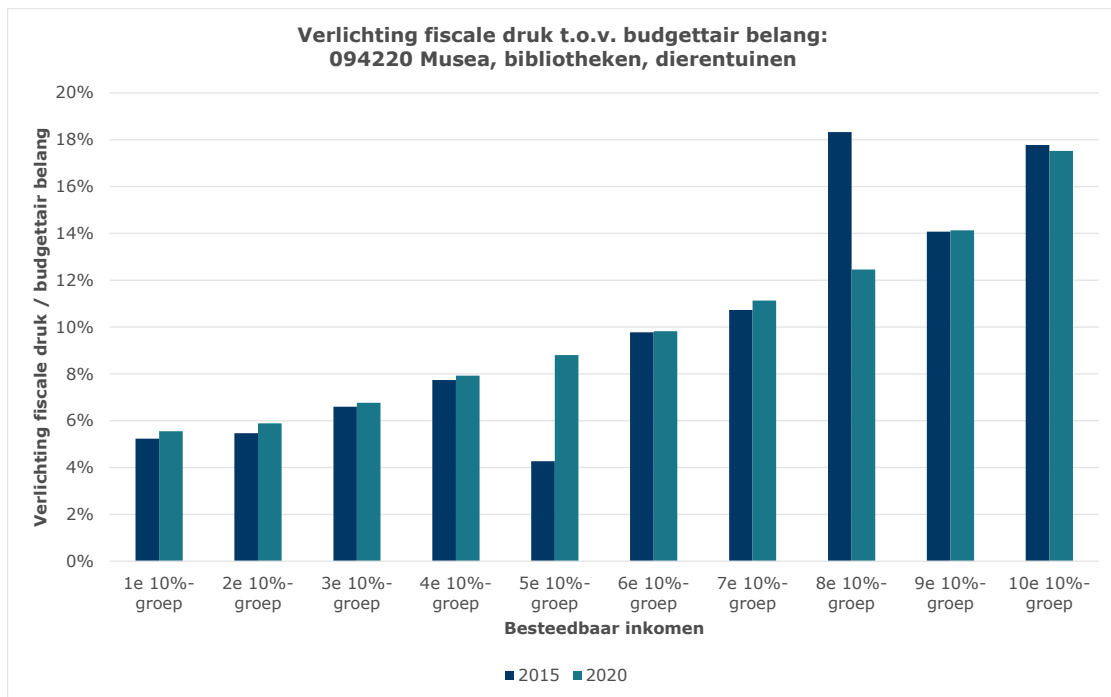
Figuur 56. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang deelname recreatie en sport. Bron: CBS, bewerking Dialogic

In de categorie bioscopen, theaters en concerten is te zien dat de huishoudens in het hoogste inkomensdeciël in absolute termen hier het meest aan uitgeven (circa €98 miljoen in 2020 tegenover €31 miljoen aan bestedingen door het laagste inkomensdeciël) en daarom een relatief hogere fiscale drukverlichting kennen (zie onderstaand figuur). In 2020 bestond 22,9% van het budgettair belang uit misgelopen belastinginkomsten door dit tiende inkomensdeciël. Van het budgettair belang ging zowel in 2015 als in 2020 ongeveer 32% naar de minder draagkrachtigen (eerste vijf inkomensdeciëlen).



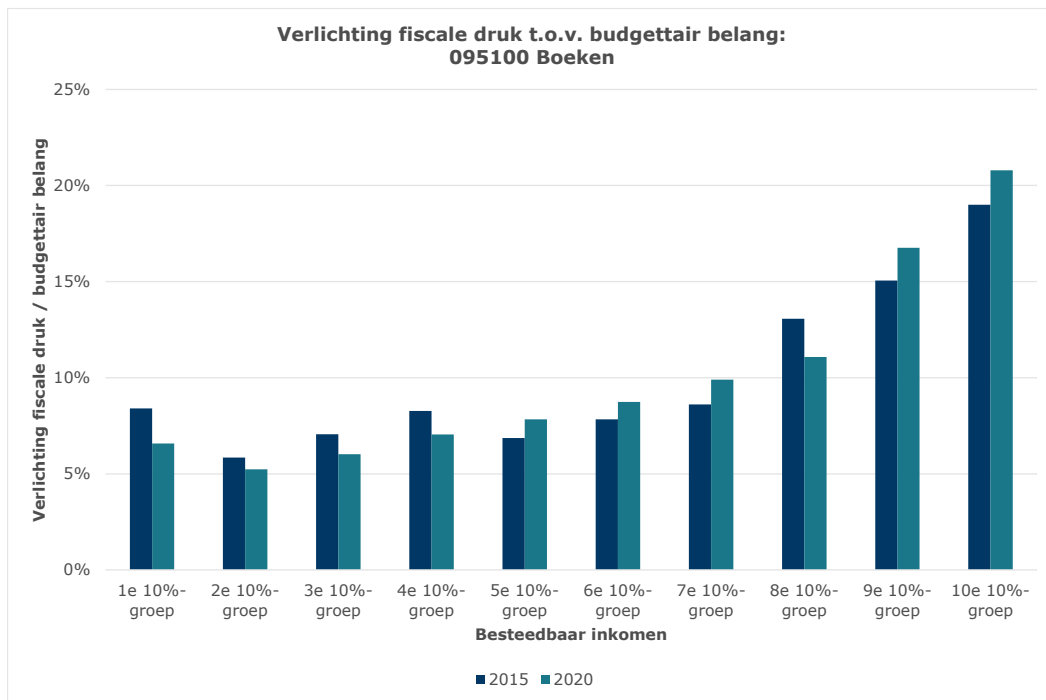
Figuur 57. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang bioscopen, theaters en concerten. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Onderstaand figuur laat zien dat ook bij de subgroep musea, bibliotheken en dierentuinen de lagere inkomensdecielen relatief gezien minder voordeel hebben van het verlaagde tarief dan de hogere inkomensdecielen. In 2015 ging 29,3% van het budgettair belang binnen deze productgroep naar de eerste vijf inkomensdecielen (de minder draagkrachtigen) en in 2020 was dit 34,9%. De hogere inkomensdecielen geven meer uit aan musea, bibliotheken en dierentuinen en als gevolg bestaat een groter gedeelte van het budgettair belang uit de verlichting van de fiscale druk voor deze decielen (in 2020 besteedden de eerste vijf inkomensdecielen gezamenlijk ongeveer €97 miljoen hieraan en de laatste vijf inkomensdecielen in totaal circa €181 miljoen).



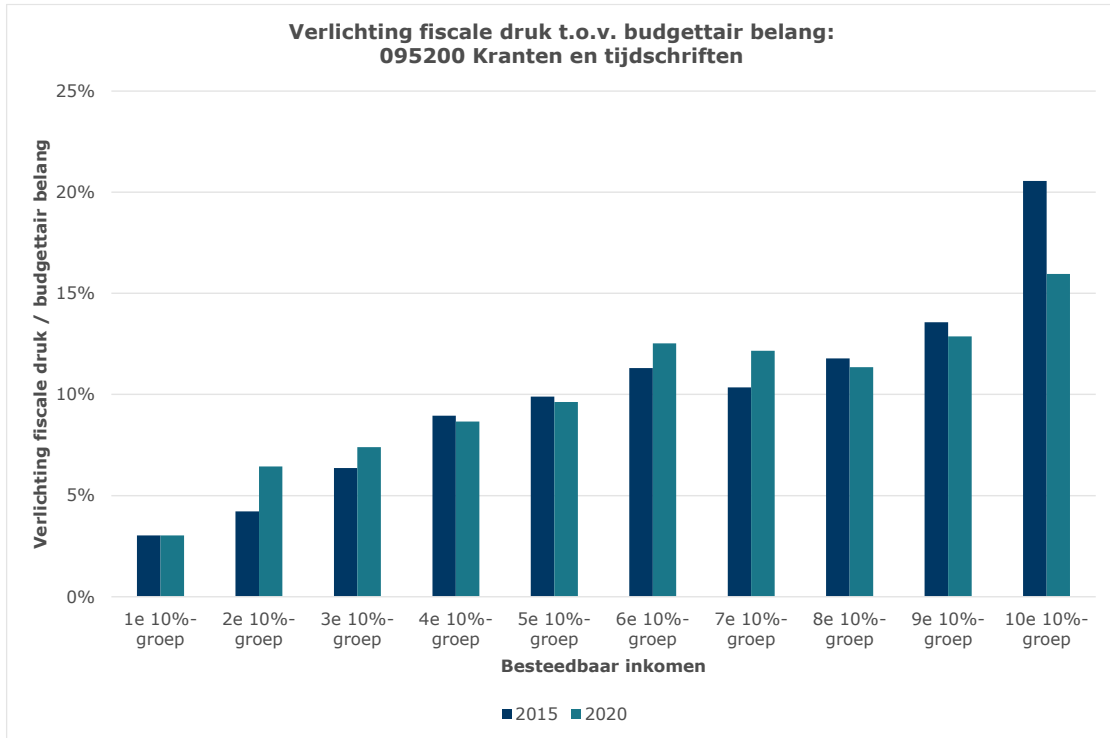
Figuur 58. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang musea, bibliotheken, dierentuinen. Bron: CBS, bewerking Dialogic

In de subcategorie boeken is te zien dat een relatief groot gedeelte van de fiscale drukverlichting naar de hoogste twee inkomensdecien is gegaan (37,6% voor deze twee decien samen). Deze twee inkomensdecien besteden een vergelijkbaar percentage van hun besteedbaar inkomen aan boeken als de andere inkomensdecien, maar door het hogere besteedbare inkomen geven zij in absolute zin meer uit aan boeken. Deze verhoogde uitgave aan boeken betekent dat zij daardoor ook meer voordeel hebben van het verlaagde btw-tarief. Het is opvallend dat het eerste deciel relatief hoog scoort. We hebben dit niet onderzocht, maar ons vermoeden is dat het hier gaat om studenten met lage inkomens die relatief veel (studie)boeken moeten kopen.



Figuur 59. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang boeken. Bron: CBS, bewerking Dialogic

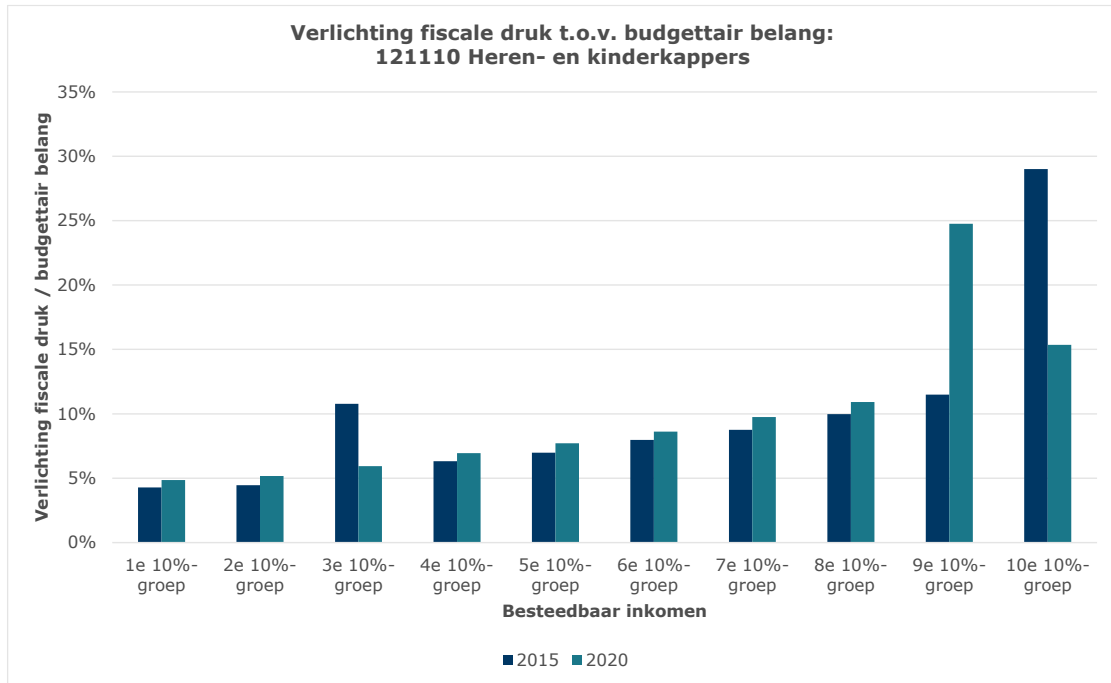
Bij de subcategorie kranten en tijdschriften zien we dat een beperkt gedeelte van de fiscale drukverlichting gaat naar de onderste inkomensdeelen. Deze groepen geven een zeer klein gedeelte van hun besteedbaar inkomen uit aan kranten en tijdschriften en hebben als gevolg dan ook weinig fiscaal voordeel bij het verlaagde btw-tarief op deze producten. Wederom gaat een kleiner gedeelte van het budgettair belang naar de fiscale drukverlichting voor de minder draagkrachtigen, omdat zij minder besteden aan deze producten.



Figuur 60. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang kranten en tijdschriften. Bron: CBS, bewerking Dialogic

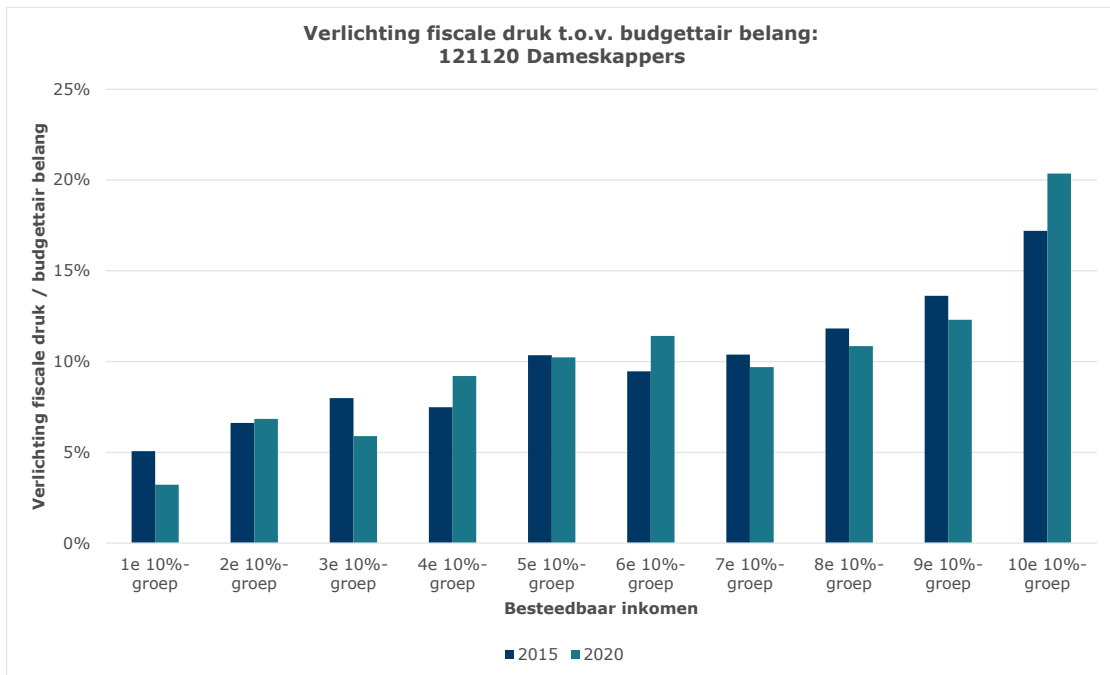
Arbeidsintensieve diensten

Uit de bestedingscijfers blijkt dat bijna alle inkomensgroepen 0,1% à 0,2% van hun besteedbaar inkomen uitgeven aan heren- en kinderkappers. Door het hogere besteedbaar inkomen van de hogere inkomensdecielen, geven zij in absolute zin meer uit en gaat een groter deel van het budgettair belang dan ook naar de fiscale drukverlichting voor de decielen met hogere inkomens.



Figuur 61. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang heren- en kinderkappers. Bron: CBS, bewerking Dialogic

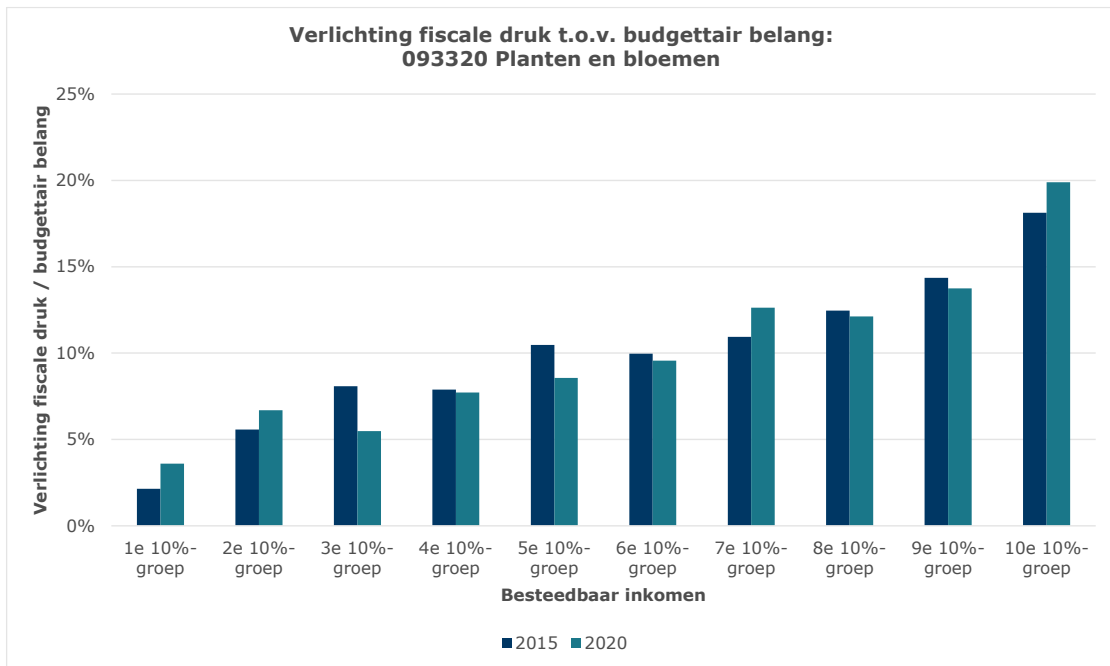
Eenzelfde beeld als bij de heren- en kinderkappers is te zien bij onderstaand figuur, over de subcategorie dameskappers. De hogere inkomensdecielen geven in absolute zin meer uit en daardoor gaat een kleiner gedeelte van de fiscale drukverlichting naar de lagere inkomensdecielen.



Figuur 62. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang dameskappers. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Sierteelt

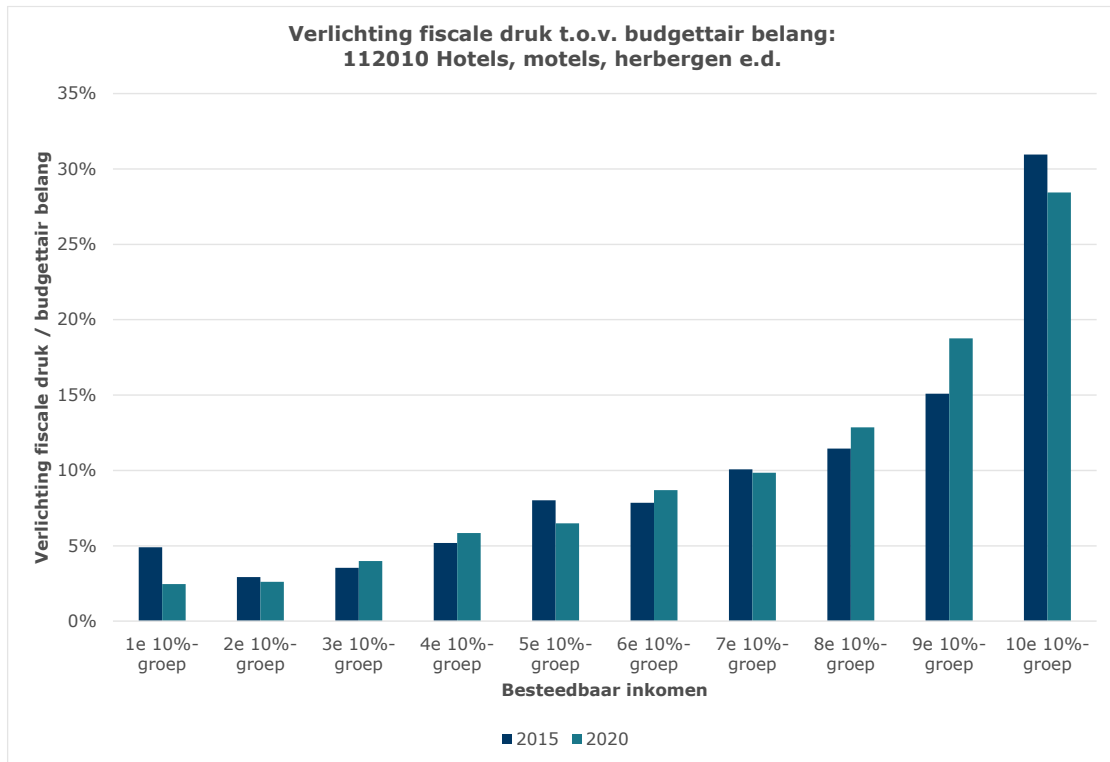
Bij de productcategorie sierteelt blijkt dat de minder draagkrachtigen (de lagere inkomensdecielen) minder uitgeven aan sierteelt (bloemen en planten). In 2015 gaven de eerste vijf inkomensdecielen hier ongeveer €436 miljoen aan uit en €551 miljoen in 2020, tegenover €840 miljoen aan uitgaven in 2015 en €1,17 miljard in 2020 door de laatste vijf inkomensdecielen. Hierdoor ging in 2015 en 2020 respectievelijk 34,1% en 32,1% van de fiscale drukverlichting naar de eerste vijf inkomensdecielen.



Figuur 63. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang planten en bloemen. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Logiesverstrekking

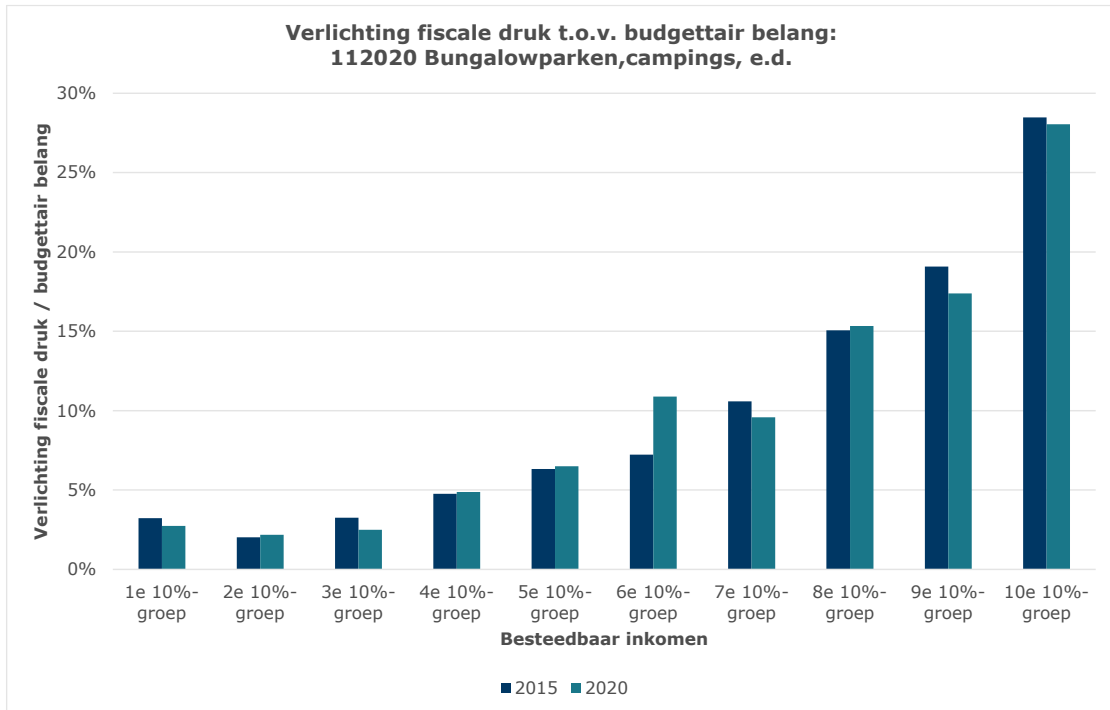
Onderstaand figuur laat zien dat bij hotels, motels, herbergen en dergelijke vooral huishoudens in het hoogste inkomensdeciel veel uitgeven hieraan. Zowel in 2015 als in 2020 gaf deze groep huishoudens in absolute zin meer hieraan uit dan de eerste vijf inkomensdecielen samen.⁸⁸



Figuur 64. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang hotels, motels, herbergen, e.d. Bron: CBS, bewerking Dialogic

⁸⁸ We verwachten overigens bij deze specifieke diensten een bias als gevolg van de wijze waarop de data verzameld is door CBS. Het budgetonderzoek is gebaseerd op uitgaven van consumenten boven de €20. Voor deze specifieke categorie verwachten we dat een flink deel van de uitgaven aan hotels, motels, herbergen en dergelijke niet in Nederland wordt gedaan. Hierdoor heeft het uiteraard geen impact op de budgettaire belasting. Maar deze medaille heeft twee kanten: We missen in de data van CBS buitenlandse huishoudens die in Nederland gebruik maken van hotels, motels, herbergen en dergelijke. Deze effecten zullen elkaar deels uitmiddelen.

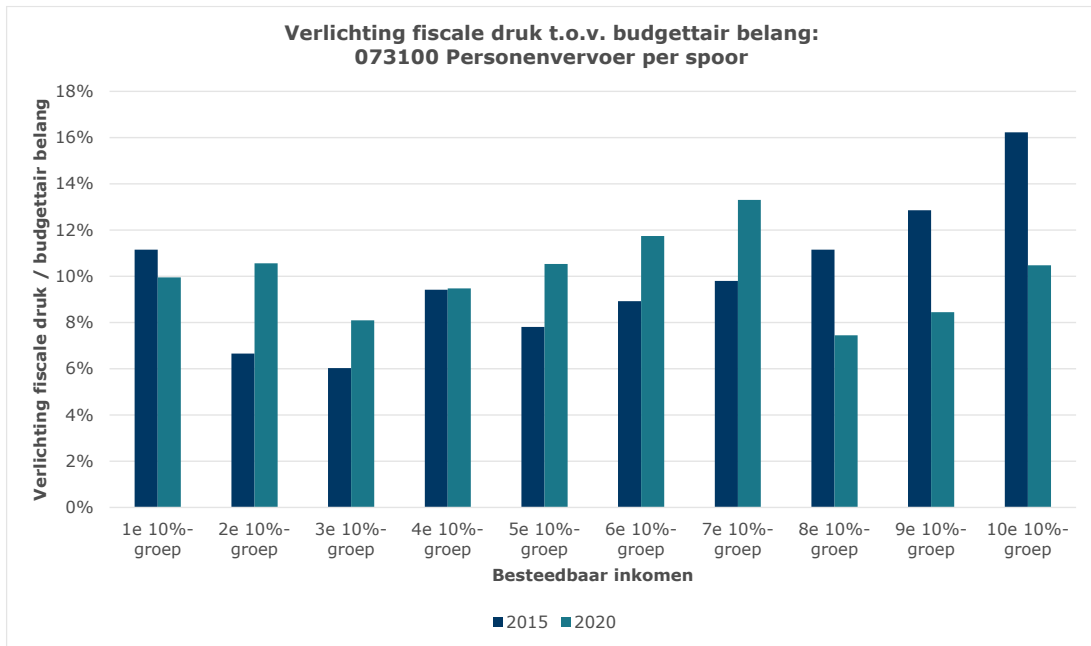
Bij de subcategorie bungalowparken, campings en dergelijke zien we hetzelfde beeld (zie onderstaand figuur). Huishoudens in de hogere inkomensdecielen besteden hier in absolute zin meer aan dan de lagere inkomensdecielen. In 2015 bedroeg de fiscale drukverlichting voor de eerste vijf inkomensdecielen 19,6% van het totale budgettair belang, tegenover 28,5% voor de tiende inkomensdecieel. In 2020 was dit respectievelijk 18,8% en 28%.



Figuur 65. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang bungalowparken, campings, e.d. Bron: CBS, bewerking Dialogic

Personenvervoer

De analyse toont dat bij de subcategorie personenvervoer per spoor⁸⁹ het fiscale voordeel meer terecht komt bij de lagere inkomensdecielen. Huishoudens met een lager besteedbaar inkomen geven een relatief groter percentage van hun inkomen uit aan de trein dan huishoudens met een hoger besteedbaar inkomen. In 2015 bedroeg de fiscale drukverlichting voor de eerste vijf inkomensdecielen 41,1% van het totale budgettair belang en in 2020 was dit 48,6%. Bij deze productcategorie lijkt het verlaagde btw-tarief dus een minder ondoelmatig middel, dan bij de andere categorieën.



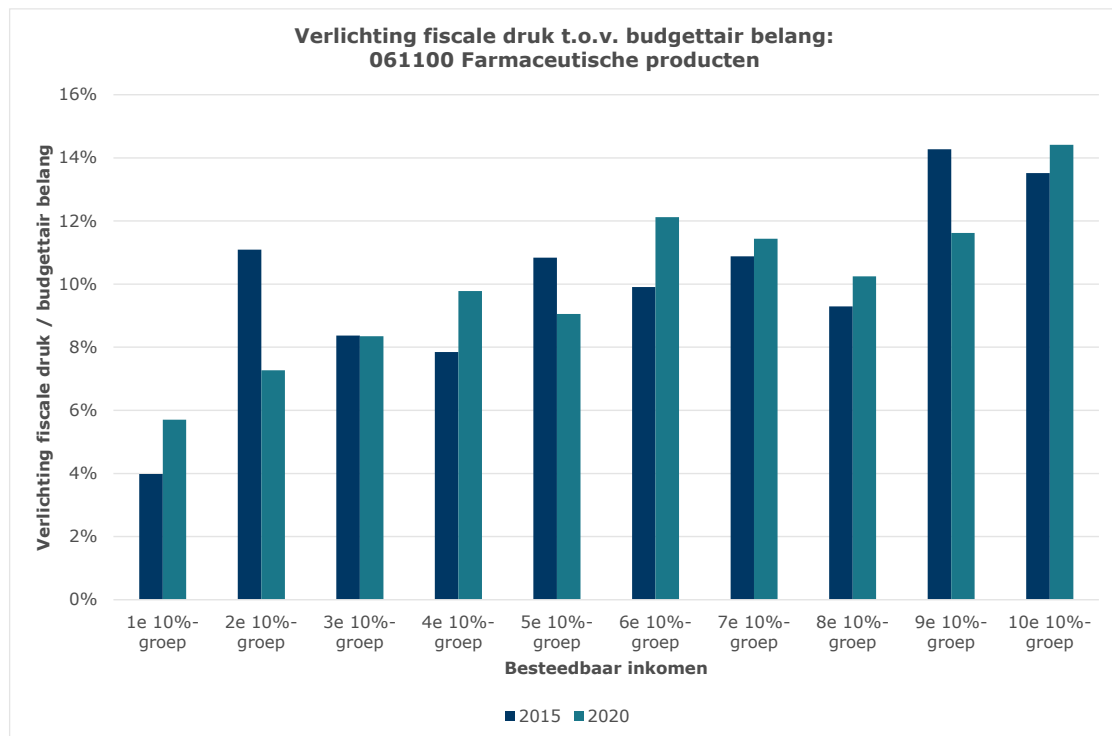
Figuur 66. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang personenvervoer per spoor. Bron: CBS, bewerking Dialogic

⁸⁹ Het CBS heeft haar data ook uitgesplitst naar personenvervoer per tram of metro, personenvervoer per bus en personenvervoer per taxi. Omdat het bestedingsaandeel hiervan te laag is, kunnen we deze data niet gebruiken. In bijna alle gevallen wordt dit aandeel afgerond tot 0% en in enkele gevallen tot 0,1%.

Genees- en hulpmiddelen

Bij farmaceutische producten verschillen de uitgaven (als percentage van het besteedbaar inkomen) enigszins per inkomensdeciël. De hogere (laatste vijf) inkomensdeciëlen besteden hier in absolute zin meer aan dan de eerste vijf inkomensdeciëlen. In 2015 en 2020 bedroeg de fiscale drukverlichting voor de minder draagkrachtigen (eerste vijf inkomensdeciëlen) 42,1% en 40,2%, tegenover 57,9% en 59,8% voor de laatste vijf inkomensdeciëlen.

We willen erop wijzen dat de data voor de productgroep genees- en hulpmiddelen duidelijke gebreken kent. De farmaceutische producten zijn immers een beperkte subset van de producten die onder het verlaagde btw-tarief voor de productgroep genees- en hulpmiddelen vallen. Daarnaast loopt een deel van het verlaagde btw-tarief via zorginstellingen die zijn vrijgesteld van btw. De onderstaande gegevens tonen echter alleen de bestedingen van huishoudens.



Figuur 67. Verlichting fiscale druk t.o.v. budgettair belang personenvervoer farmaceutische producten.
Bron: CBS, bewerking Dialogic

Interviews

De interviews met vertegenwoordigers van productgroepen waren beperkt relevant voor het beantwoorden van de vragen over doelmatigheid. In de interviews is een aantal observaties naar voren gekomen die interessant zijn om in dit kader te noemen:

- Uit meerdere interviews komt het geluid naar voren dat het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk niet de meest effectieve manier is om de lagere inkomensgroepen te helpen, omdat het beleid is dat op iedereen betrekking heeft. Hierdoor gaan er ook veel middelen naar de personen die het niet nodig hebben.
- In verschillende interviews komt naar voren dat er sprake is van een groot aantal (fiscale) maatregelen en prikkels die een impact hebben op de prijs voor consumenten. De interactie tussen al deze maatregelen maakt het bijna onmogelijk om effecten te isoleren.

4.2.3 Bemoeigoederen

Het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk geen doelmatig instrument om de consumptie van bemoeigoederen te vergroten. Het kwantificeren hiervan is niet mogelijk.

Literatuur

Er is relatief weinig literatuur over de vraag in welke mate verlaagde btw voor bemoeigoederen in den brede doelmatig is. Wellicht komt dit omdat er substantiële verschillen zijn tussen het verlaagde btw-tarief voor delen van verschillende productgroepen (en tussen landen en tussen periodes), zoals ook in deze studie (EPRS, 2021) wordt aangegeven. **De beperkte literatuur die er is, schetst geen positief beeld over de doelmatigheid.** Een studie van Cnossen geeft aan dat de kosten-batenverhouding “*particularly negative*” is. (Cnossen S. , *Modernizing the European VAT*, 2020) De effecten zijn beperkt, de kosten substantieel en veel groter dan alleen het budgettaire beslag. Het CPB vindt dat het verlaagde btw-tarief niet het geëigende instrument is om prijzen te corrigeren voor positieve interne of externe effecten. (CPB, *Bouwstenen voor een moderne BTW*, 2014) Een studie die in 2011 voor de Europese Commissie werd uitgevoerd is minder stellig omdat kosten en opbrengsten lastig te bepalen zijn. (IFS, et al., 2011) Toch wordt aangegeven dat de kosten zeer substantieel zijn. Zij zien vooral als nadeel dat:

1. De prikkel evenredig is aan de prijs van het goed of de dienst. Dit terwijl het beoogde voordeel niet altijd verschilt tussen twee goederen of diensten. (EPRS, 2021) Met andere woorden het voordeel dat de verlaagde btw biedt, wordt bepaald door verkoopprijs van een product of dienst en niet door de omvang van het externe effect. Een aardig voorbeeld zijn boeken met harde kaft (hardcover) en zonder een harde kaft (paperback). Het eerste boek is duurder, terwijl beide gelijk zullen bijdragen aan het beoogde doel. Toch krijgt het eerste boek in absolute zin een sterkere prikkel. Ook treinkaartjes voor de eerste en tweede klas zijn een goed voorbeeld.
2. Het niet mogelijk is om beleid te maken dat op de groepen gericht is waar het probleem zich daadwerkelijk voordoet. Beleid is gericht op *alle* finale kopers. In de vorige paragraaf lieten we zien wat dit betekent voor de doelmatigheid. Om het voorbeeld van de boeken door te trekken: Als we lezen willen stimuleren, dan is het wellicht logisch om beleid te maken dat gericht is op jonge mensen met relatief lage inkomens die niet lezen omdat boeken te duur voor hen zijn. Als alle consumenten een lagere prijs krijgen, zoals onder het verlaagde btw-tarief gebeurt, dan zullen ook de personen die nu al veel lezen hiervan profiteren. We subsidiëren zo lezers, niet lezen. En hoe meer boeken je koopt, hoe meer ondersteuning je krijgt.

3. Het verlaagde btw-tarief alleen finale gebruikers kan prikkelen om bepaalde diensten en goederen meer af te nemen, terwijl de afname van deze goederen en diensten voor btw-plichtige bedrijven hetzelfde beoogde positieve effect kan hebben. Een organisatie die btw op inkoop kan aftrekken biedt het verlaagde btw-tarief geen prikkel meer om bemoeigoederen aan te schaffen. Zij kijken naar de prijzen exclusief btw. Neem als voorbeeld een werkgever die voor het kerstpakket van werknemers kan kiezen tussen een fles wijn (tegen 21% btw) en boek (tegen 9% btw). De werkgever kiest relatief vaker voor de wijn, dan wanneer de werknemer het zelf zou hebben moeten betalen. Voor de werknemer zijn de kosten van het boek en de fles wijn in beide gevallen €10. Een boek van €10 (inclusief 9% btw) kost de werkgever netto €9,17 (exclusief btw). Een fles wijn van €10 (inclusief 21% btw) kost de werkgever €8,26 (exclusief btw).

Studies naar de relevante productgroepen

Op basis van de studies naar de relevante productgroepen kunnen we lastig uitspraken doen. We zien typisch dat er meer van dit soort goederen worden afgenomen, maar het kwantificeren hiervan is lastig. Hierdoor kunnen we doelmatigheid beperkt onderzoeken.

Interviews

De interviews met vertegenwoordigers van productgroepen waren beperkt relevant voor het beantwoorden van de vragen over doelmatigheid.

4.2.4 Ondersteunen sectoren

We kunnen niet inschatten of het ondersteunen van sectoren middels het verlaagde btw-tarief doelmatig is. Ook hier is kwantificeren van doelmatigheid niet mogelijk. Het ondersteunen van bepaalde sectoren sluit niet goed aan bij doelmatigheid van beleid vanuit een breder perspectief.

Literatuur

In de literatuur wordt de doelmatigheid van het ondersteunen van sectoren heel kritisch benaderd en gezien als gevoelig voor lobby vanuit sectoren. Er komt een beeld naar voren dat sectoren het verlaagde btw-tarief gebruiken om bepaalde voordelen binnen te halen.

- In een studie over btw-hervormingen in Duitsland schrijven de auteurs dat gedifferentieerde btw-tarieven vooral gezien moeten worden als **sectorspecifieke subsidies**. (Boeters, Böhringer, Büttner, & Kraus, 2006) Een hervorming zal vooral een impact hebben op verschillende sectoren en niet zo zeer op consumenten. Dit is een verklaring voor de sterke lobby vanuit bepaalde sectoren.
- Een studie naar de impact van de publieke perceptie op consumptiebelastingen (waaronder btw), wordt beargumenteerd dat **belangengroepen proberen te voorkomen dat er hervormingen plaatsvinden**. Zij doen dit door de boodschap te brengen dat de huidige situatie eerlijker is voor de gehele samenleving, terwijl het in werkelijkheid vooral in hun eigen belang is. (de la Feria & Walpole, 2020) Dit verhaal komt in de media nadrukkelijk naar voren. Bas Jacobs stelt in een discussie over belastinghervormingen in Nederland dat *"het goede plan om het lage btw tarief op te hogen naar het gewone tarief – bij gelijktijdige verlaging van de tarieven op arbeid –[...] vakkundig door hetzellige media [werd] 'kaltgestellt' "*. (Jacobs, 2015) In een Kamerstuk uit 2008 over een mogelijk uniform btw-tarief wordt aangegeven dat *"er altijd sprake is geweest van een structurele druk vanuit bedrijfsleven,*

lobbygroepen en politiek op een verruiming van het verlaagde tarief.” (Kamerstukken II 22112, 2008-2009)

- Verschillende studies waarschuwen voor een situatie waarin **steeds meer sectoren (succesvol) druk uitoefenen** om onder het verlaagde btw-tarief te vallen. In het eerdergenoemde kamerstuk wordt gesteld dat: “*Sinds [...] 1993 is in Nederland de politieke en maatschappelijke oriëntatie er eerder op gericht geweest het aantal prestaties dat onder het verlaagde tarief valt uit te breiden dan in te perken*”. In een boek van het IMF wordt de politieke kwetsbaarheid benoemd. (Erbill, Keen, Bodin, & Summers, 2001) Door sommige sectoren onder het verlaagde btw-tarief te laten vallen, wordt het lastig om andere sectoren hiervan uit te sluiten. Een artikel uit 2013 benoemt dat in Europese landen de sectoren die een uitzondering op de reguliere btw krijgen groot en groeiend zijn. (Krever & de la Feria, 2013) Cnossen noemt dit in 2020 heel passend: ‘*exemption creep*’. (Cnossen S. , Modernizing the European VAT, 2020)

Studies naar de relevante productgroepen

Op basis van de studies naar de relevante productgroepen kunnen we lastig uitspraken doen. Het operationaliseren van de concepten die gebruikt worden om sectorstimulering te duiden zijn al lastig, laat staan het kwantificeren hiervan. Hierdoor kunnen we doelmatigheid beperkt onderzoeken.

Interviews

De interviews met vertegenwoordigers van productgroepen waren beperkt relevant voor het beantwoorden van de vragen over doelmatigheid. Het argument dat in de literatuur wordt genoemd (lobby) komt in deze gesprekken duidelijk naar voren. Een aantal keer is gezegd dat er (intensief) is gelobbyd om ervoor te zorgen dat de (subgroep van een) productgroep onder het verlaagd tarief kwam. Meerdere malen wordt genoemd dat het verplaatsten van de productgroep naar een nultarief nóg beter zou zijn.

Het blijkt dat vertegenwoordigers goed in staat zijn om te beargumenteren waarom hun sector ondersteuning nodig heeft middels het verlaagde btw-tarief. Andersom hebben we geen geïnterviewden gesproken die in staat waren om te duiden waarom andere sectoren die nu buiten de btw vallen ook niet onder de verlaagde zouden moeten vallen. De argumenten die voor hun sector gelden, gelden ook voor andere sectoren (die nu vooral met het algemene btw-tarief te maken hebben). Een enkele geïnterviewde trok zelf(s) de conclusie dat elke sector onder het verlaagde tarief zou moeten vallen. De ultieme consequentie hiervan is uiteraard dat het verlaagde btw-tarief verdwijnt en alleen het reguliere btw-tarief overblijft.

4.2.5 Creëren van meer werkgelegenheid

Het creëren van meer werkgelegenheid middels het verlaagde btw-tarief is waarschijnlijk niet doelmatig.

Literatuur

De evaluatie van de verlagingen op arbeidsintensieve diensten in verschillende EU-landen geeft aan dat de **budgettaire kosten hoog zijn voor het creëren van werkgelegenheid door dit soort btw-verlagingen**. (Council of European Union, 2003) **Het is dus geen doelmatig beleid**. Zij argumenteren dat het vooral ondoelmatig is doordat er verschillende ondoelmatig stappen genomen moeten worden. Het verlaagde btw-tarief moet doorwerken in lagere prijzen voor consumenten en dat is slechts deels het geval. De lagere prijzen moeten de vraag aanwakkeren en ook dit is slechts deels het geval. De hogere vraag moet zorgen

voor meer werkgelegenheid (en niet langere werktijden of meer productiviteit) en ook dit is slechts deels het geval. Ook de krappere wordende arbeidsmarkt in sommige landen had een negatief effect.

Een studie voor de EC maakt wederom het onderscheid tussen diensten die wel door huishoudens kunnen worden gedaan en de diensten waarbij dit beperkt het geval is. Aangezien de tweede categorie niet tot nauwelijks doeltreffend is, is het ook niet doelmatig. (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) De eerste categorie kan wel doelmatig zijn en werkt via twee kanten: de doe-het-zelf activiteiten worden (efficiënter) gedaan door gespecialiseerde werknemers waardoor er meer werkgelegenheid komt, en andere werknemers hoeven minder doe-het-zelf-activiteiten te doen waardoor ze meer kunnen werken. (IFS, et al., 2011)

Studies naar de relevante productgroepen

Op basis van de studies naar de relevante productgroepen kunnen we kijken naar de productgroepen Sierteelt en arbeidsintensieve diensten. Voor beide groepen hebben we kwantitatieve data. Echter voordat we dit presenteren een aantal voorbehouden:

- De schattingen van het aantal banen komen uit één enkele bron en zijn sowieso lastig te bepalen.
- De data van de arbeidsintensieve sectoren is 20 jaar oud. Daarbij worden niet alle banen meegenomen in onze analyse.
- Het budgettaire belang verschilt sterk over de tijd waardoor de teller varieert.
- We rekenen het hele budgettaire belang toe aan dit doel (meer werkgelegenheid) terwijl de productgroepen ook andere doelen kennen.

De onderstaande berekeningen moeten dan ook gezien worden als een grove schatting. Het doel is om een indicatief beeld te krijgen van de doelmatigheid en hiervoor zijn dit soort orde-grootte getallen bruikbaar.

Als we kijken naar sierteelt, dan komen we tot 2.830 FTE banen die bestaan als gevolg van het verlaagde btw-tarief volgens (WUR, 2021).⁹⁰ Het budgettaire belang ligt de afgelopen jaren op 200 à 300 miljoen per jaar, in de volgende paragraaf gaan we hier nader op in. Het is echter onbepaald in welke mate het budgettaire belang gekoppeld is aan de verschillende doelen die voor het verlaagde btw-tarief in de sierteelt gelden. Als we het totale budgettaire belang toekennen aan het doel werkgelegenheid, dan komen we op €70.000 tot €100.000 kosten per FTE per jaar. Bij deze hoogste schatting, is er sprake van meerdere modale inkomens en daarom lijkt dit niet doelmatig.

Ook voor arbeidsintensieve diensten is data beschikbaar. De onderstaande tabel toont onze schatting van het toegenomen aantal werknemers in arbeidsjaren als gevolg van het verlaagde btw-tarief. Hierbij baseren we ons op de studie van het CPB. (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003). Hierbij moeten we wel aangeven dat een latere -meer uitgebreide- studie van het CPB concludeerde dat er voor kappers geen positief effect op werkgelegenheid zijn. (CPB, Cheaper and more haircuts after VAT-Cut?, 2017) De cijfers in de tabel moeten dus als een absolute bovengrens worden gezien.

Het budgettaire belang voor het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten lag in 2003 op grofweg €300 miljoen per jaar, zie Figuur 72. Dat betekent dat de kosten in 2003 lagen op minimaal €18.500 per arbeidsjaar per jaar. Als het aantal gecreëerde banen lager ligt, zie de studie van het CPB uit 2017 (CPB, Cheaper and more haircuts after VAT-Cut?,

⁹⁰ 2.060 in de detailhandel; 520 in de primaire sector; 250 in de groothandel.

2017), dan liggen de kosten veel hoger. Aangezien het hier gaat om een doelstelling om banen aan de onderkant van de arbeidsmarkt te creëren, lijkt dit geen doelmatig beleid.⁹¹

Tabel 11. Schatting van het aantal nieuwe werknemers in arbeidsintensieve diensten

Sector	Toename aantal werknemers in arbeidsjaren (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003)	Totale werkgelegenheid (CPB, Contra-expertise effecten BTW-verlaging, 2003)	Absolute toename (hoogste schatting)
Fietsherstellers	5,7%	6.600	376
Kappers	14,5%	34.000	4.930
Kledingherstellers	15,5%	Onbekend	Onbekend
Schilders en stukadoors	20,6%	52.000	10.712
Schoenherstellers	3,7%	1.400	52
Totaal			16.070

In het verlengde van het voorgaande vragen we ons op basis van de studies naar de productgroepen af of het creëren van meer werkgelegenheid in de huidige economische situatie zinvol is. Op dit moment is er in veel domeinen een schaarste aan arbeid en de vraag is of dit beleid dit probleem niet versterkt. We begrijpen uiteraard dat in een andere economische situatie dit instrument wel op de goede manier kan werken. De vraag is echter waarom een relatief inflexibel instrument als het verlaagde btw-tarief gehanteerd wordt om een dynamisch probleem op te lossen. Daar komt bij dat dit instrument als doel heeft om de werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt te stimuleren. Het is de vraag of het verlagen van de kosten van arbeid geen negatieve impact kan hebben op innovatie en daarmee de groeiperspectieven van de Nederlandse economie op lange termijn. (CBS, 2015). In het verlengde hiervan zouden we ons ook kunnen afvragen in welke mate dit arbeidsmigratie aan de onderkant van de arbeidsmarkt stimuleert en hierbij bijdraagt aan de problemen die hiermee spelen.⁹²

Interviews

De interviews met vertegenwoordigers van productgroepen waren beperkt relevant voor het beantwoorden van de vragen over doelmatigheid. Ook hier werd erkend dat op dit moment de arbeidsmarkt verzadigd is, en het stimuleren van de werkgelegenheid dus niet relevant is. Er werd echter ook aangegeven dat dit een tijdelijk fenomeen is en btw een lange-termijn karakter heeft.

4.2.6 Specifieke argumenten

Met de bovenstaande analyses van de vier centrale argumenten voor het verlaagde btw-tarief is het merendeel van de doelstellingen uit te beleidstheorie besproken. Er blijven vijf elementen over waarvan de doelmatigheid nog niet kan worden afgeleid. Tabel 12 geeft hier een overzicht van.

⁹¹ Ter referentie: In 2020 heeft grofweg 20% van de huishoudens een inkomen dat onder de €18.500 per jaar ligt, zie CBS. In 2003 zou dat, gezien de inkomensontwikkeling, een nog veel groter aandeel moeten zijn.

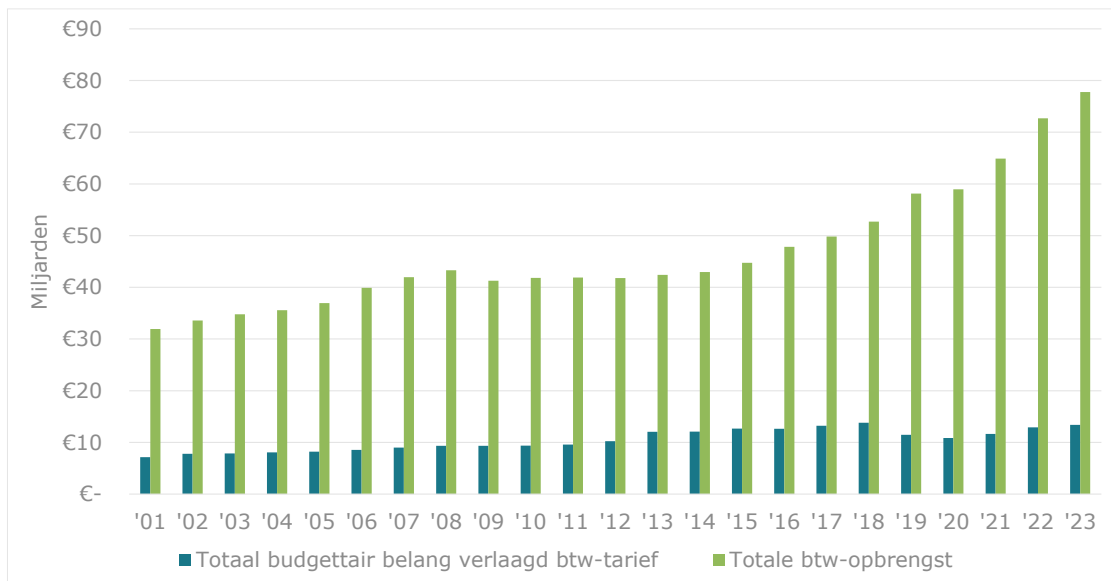
⁹² Zie bijvoorbeeld het Jaarverslag 2021 van de Arbeidsinspectie. (Arbeidsinspectie, 2021)

Tabel 12. Overzicht van de doelstellingen die niet passen onder de vier centrale argumenten voor het verlaagde btw-tarief

Productgroep	Type doelstelling	Doelstelling	Doeltreffend	Doelmatig
Cultuur Podiumkunsten	Compensatieregeling	Compenseren voor de verhoogde kosten door Arbeidstijdenwet	Waarschijnlijk wel	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Arbeidsintensieve diensten algemeen	Bestrijding zwarte circuit	Bestrijding van het zwarte circuit	Niet vast te stellen	Niet vast te stellen (want doeltreffendheid is niet vast te stellen)
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Crisis woningbouw bestrijden	Aanpakken van toenmalige problemen op de woningmarkt	Mogelijk wel	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data
Arbeidsintensieve diensten isoleren e.d.	Crisis woningbouw bestrijden	Aanpakken van huidige problemen op de woningmarkt	Waarschijnlijk niet	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data, maar aangezien het waarschijnlijk niet doeltreffend is, is het waarschijnlijk ook niet doelmatig.
Elektronische publicaties	Level playing field	Creëren van een gelijk speelveld	Ja	Niet te bepalen door beperkte beschikbaarheid van data

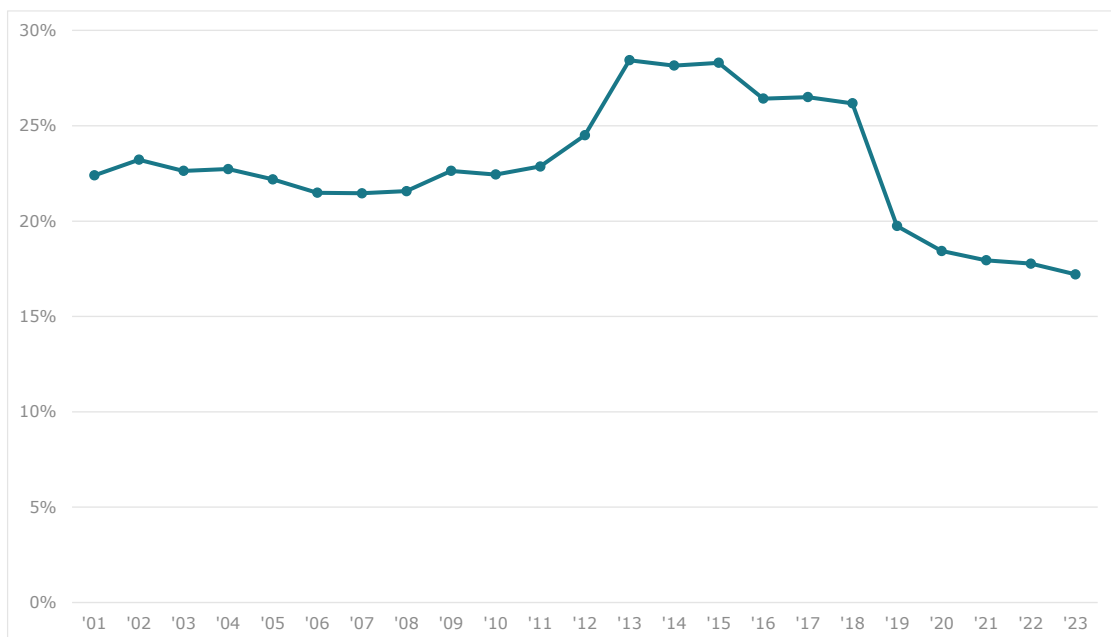
4.3 Budgettaire kosten

Omdat we in §2.3.6 ook al ingingen op de budgettaire kosten in algemene zin, behandelen we dit onderwerp hier summier. Wel gaan we deze paragraaf in detail in op de kosten voor de verschillende productgroepen. De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de zes productgroepen samen wordt weergegeven in de onderstaande afbeeldingen. Het is duidelijk dat de opbrengsten uit btw door de bank genomen toenemen. De daling in het budgettair belang in 2019 is toe te schrijven aan de verhoging van het verlaagde btw-tarief naar 9% in 2019. Het verschil tussen het regulier en lage tarief ging toen immers van 15 procentpunt naar 12 procentpunt.



Figuur 68. Budgettair belang verlaagde btw-tarief en totale btw-opbrengst 2001-2023. Bronnen: Miljoenennota's 2023, 2019, 2014, 2012, 2010, 2008, 2006, 2004, 2003, CBS; bewerking Dialogic

De verhouding tussen het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief en de totale btw-opbrengsten is in onderstaande figuur weergegeven voor de jaren 2001-2023. Zoals te zien is, is de verhouding van het budgettair belang ten opzichte van de btw-opbrengsten redelijk constant gebleven tussen 2001 en 2011: in die periode schommelde het rondom 23%. In 2012 en 2013 is dit toegenomen door een toename van het budgettair belang van voedingsmiddelen & water en arbeidsintensieve diensten. Daarna is de verhouding tussen het budgettair belang en de totale btw-opbrengsten afgenomen tussen 2014 en 2023. Dit komt door een stijging van de btw-opbrengsten uit het reguliere btw-tarief en deels door een kleiner verschil tussen de btw-tarieven als gevolg van de tariefwijziging in 2019 (wat zorgt voor een minder groot budgettair belang).

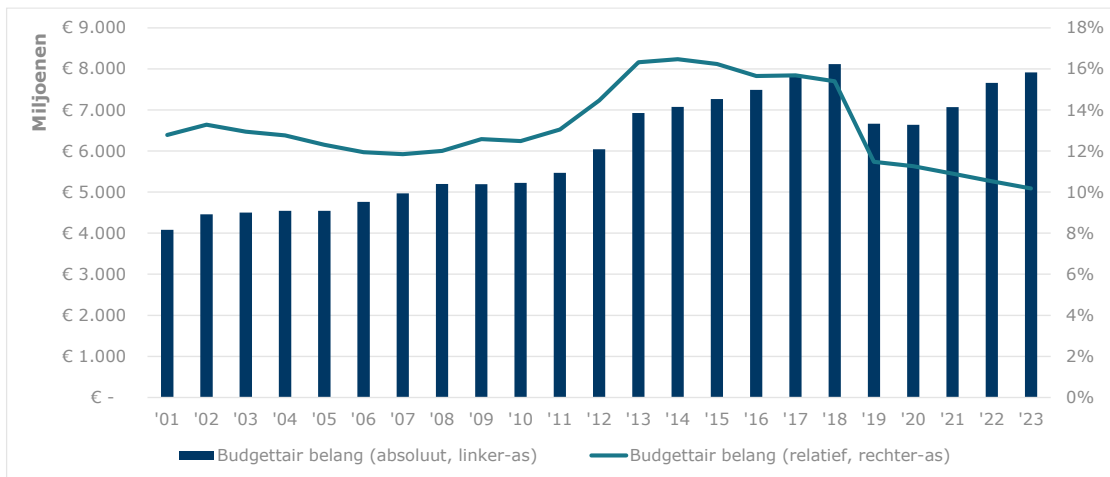


Figuur 69. Budgettair belang verlaagde btw-tarief en als procentueel aandeel van de totale btw-opbrengst in procentuele aandelen 2001-2023. Bronnen: Miljoenennota's 2023, 2019, 2014, 2012, 2010, 2008, 2006, 2004, 2003, CBS; bewerking Dialogic

4.3.1 Voedingsmiddelen en water

De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de productgroep voedingsmiddelen en water wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding.

In de figuur is te zien dat het budgettair belang van 2001 tot en met 2018 gestaag is toegenomen van €4,1 miljard naar €8,1 miljard. In 2019 was er een daling in het budgettair belang, door de verhoging van het tarief naar 9% (minder misgelopen belastinginkomsten), waarna het budgettair belang geleidelijk aan weer is toegenomen (door hogere uitgaven aan voedingsmiddelen en water).



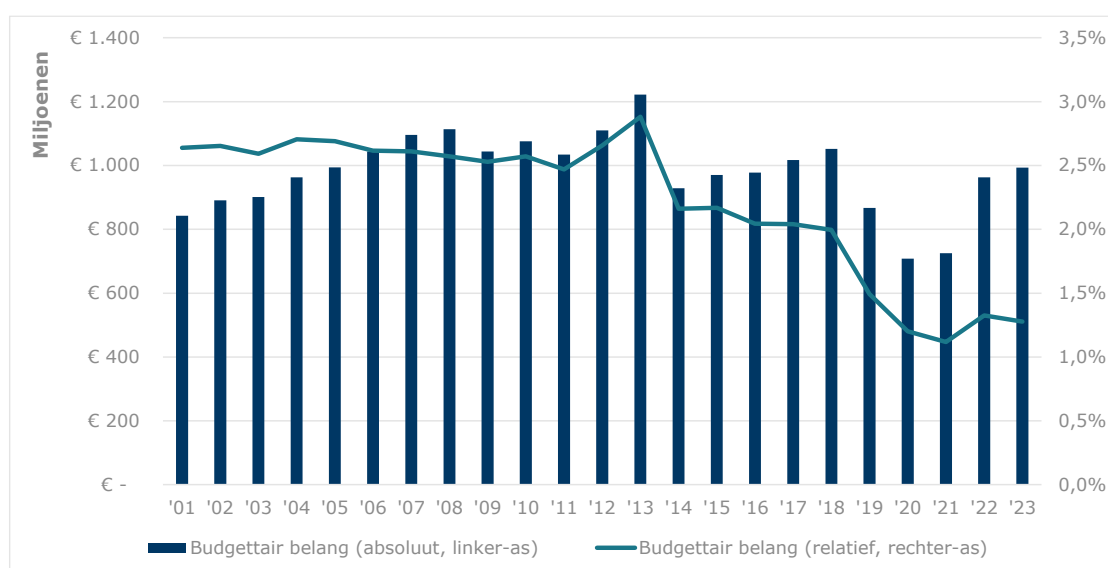
Figuur 70. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor voedingsmiddelen en water

4.3.2 Culturele goederen en diensten

De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van productgroep culturele goederen en diensten wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding.

Het budgettaire belang van het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten bedroeg in 2020 en in 2021 ruim €700 miljoen, waarbij duidelijk de gevolgen van Covid-19 terug te zien zijn. In 2019 bedroeg het budgettaire belang namelijk nog ruim €860 miljoen. Dit was door de verhoging van het verlaagde btw-tarief fors lager dan de ruim €1 miljard uit 2018.

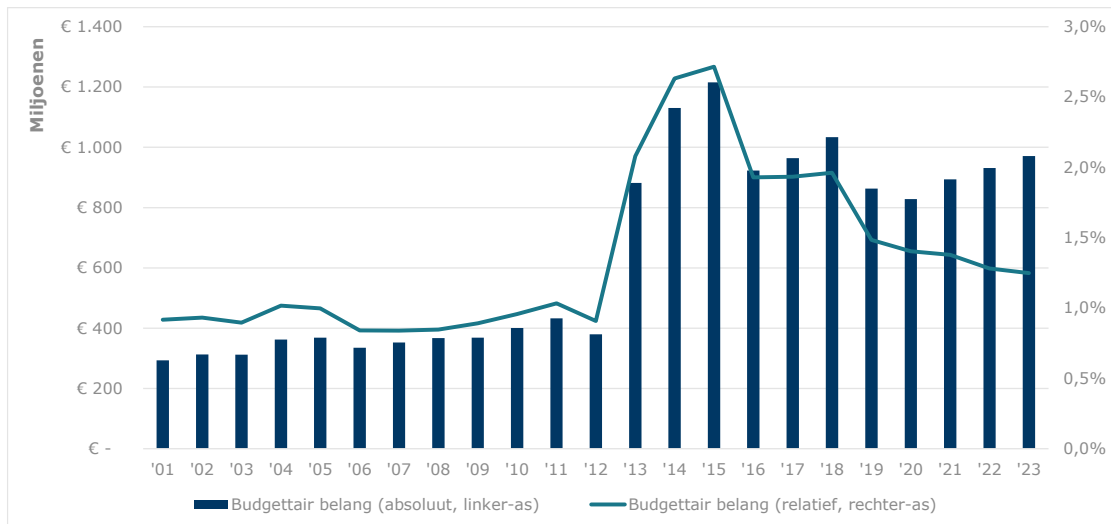
Doordat deze productgroep een relatief hoge uitvoeringslast bij de Belastingdienst met zich meebrengt, liggen de daadwerkelijke kosten van deze productgroep hoger dan hieronder wordt geschat. Hierbij gaat het specifiek om kunstvoorwerpen. Het is lastig om een exacte schatting van deze kosten te maken, maar het gaat om een deel van de totale kosten van €10 à €30 miljoen per jaar. In paragraaf 4.4 gaan we hier nader op in.



Figuur 71. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor culturele goederen en diensten

4.3.3 Arbeidsintensieve diensten

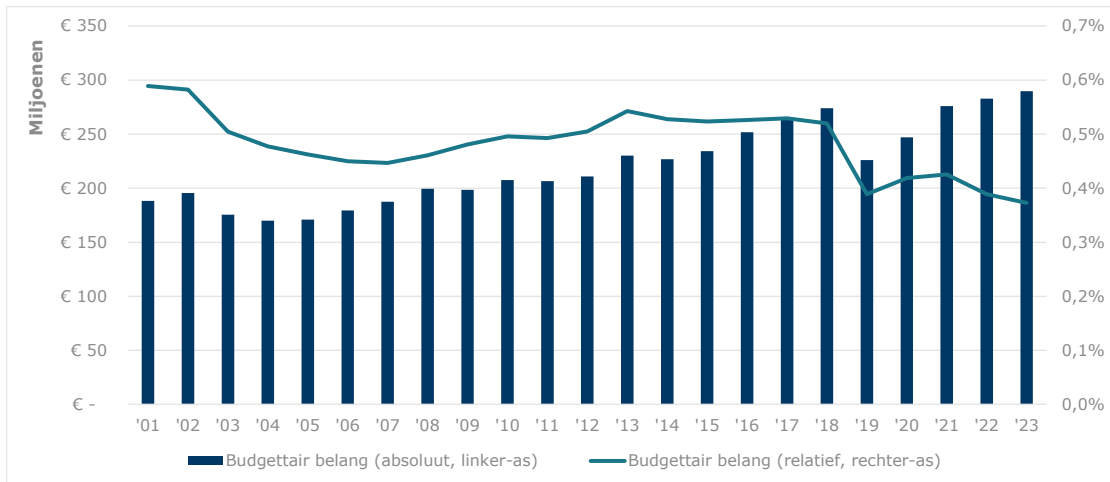
De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de productgroep arbeidsintensieve diensten wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten is gestegen van €290 miljoen in 2001 naar ruim €1.200 miljoen in 2015. Deze stijging komt onder andere doordat het verlaagde tarief voor werkzaamheden aan woningen later is ingevoerd. De laatste jaren stijgt het absolute budgettaire belang licht, maar daalt het relatieve belang ook.



Figuur 72. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor arbeidsintensieve diensten

4.3.4 Sierteelt

De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de productgroep sierteelt wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor sierteelt bedroeg in 2001 bijna €190 miljoen en in 2012 was dit €270 miljoen. In 2019 is door de verhoging van het verlaagde tarief het budgettair belang afgenomen, waarna het de afgelopen jaren is gestegen. In 2021 bedroeg het budgettair belang ongeveer €275 miljoen.

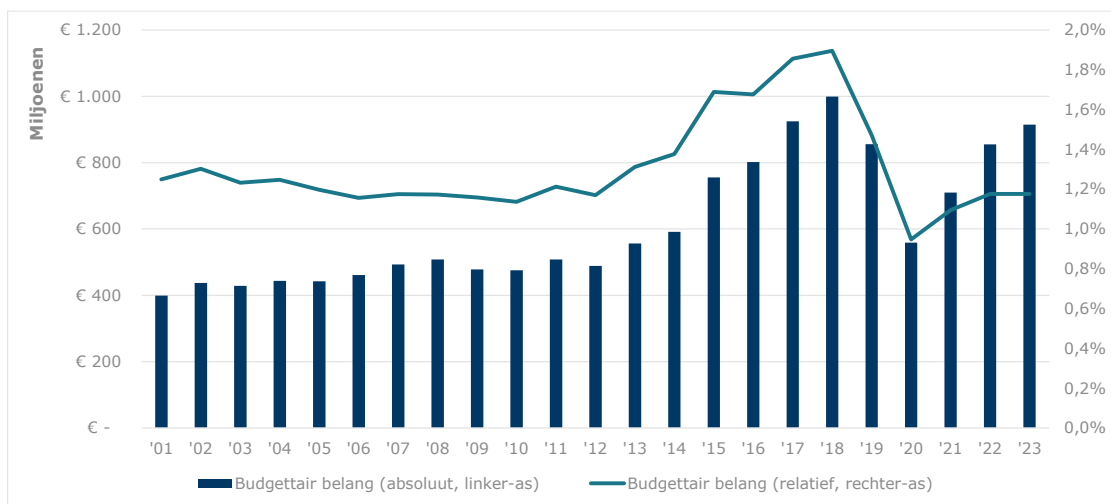


Figuur 73. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor sierteelt

4.3.5 Logiesverstrekking

De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de productgroep logiesverstrekking wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking is van 2001 (circa €400 miljoen) tot en met 2012 redelijk constant (ongeveer €490 miljoen) gebleven. Rond 2020 is er een flinke daling door de gevolgen van maatregelen rondom Covid-19. De laatste jaren is de omzet bij de logiesverstrekking weer gestegen en daarmee ook de budgettaire kosten.

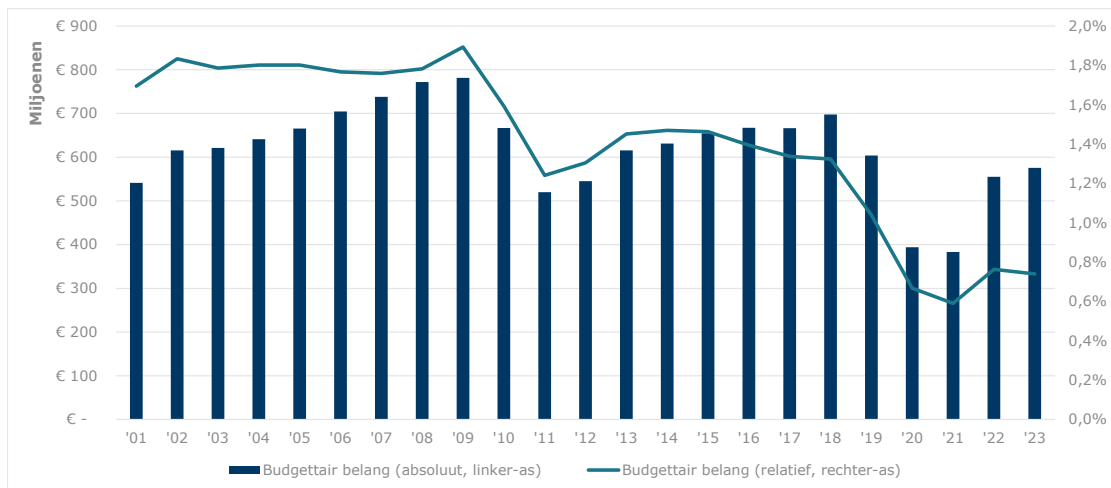
Doordat deze productgroep een relatief hoge uitvoeringslast bij de Belastingdienst met zich meebrengt, liggen de daadwerkelijke kosten van deze productgroep hoger dan hieronder wordt geschetst. Het is lastig om een exacte schatting van deze kosten te maken, maar het gaat om een deel van de totale kosten van €10 à €30 miljoen per jaar. In paragraaf 4.4 gaan we hier nader op in.



Figuur 74. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor logiesverstrekking

4.3.6 Personenvervoer

De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de productgroep personenvervoer wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding. Het budgettaire belang van het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer bedroeg in 2021 ca. €380 miljoen. De gevolgen van de coronacrisis zijn duidelijk te zien in de daling van het budgettaire belang in 2020 en 2021 ten opzichte van 2019, toen het budgettaire belang nog circa €600 miljoen bedroeg. Opvallend is dat het budgettaire belang (ook voor de coronacrisis in 2019) lager is dan in 2013. Dit komt uiteraard doordat het verlaagde btw-tarief toen lager was.⁹³



Figuur 75. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor personenvervoer

⁹³ Het aantal reizigerskilometers groeide van 2000 tot 2019 gestaag van 15 miljard naar 20 miljard. In 2020 nam het met meer dan 50% af, zie bijvoorbeeld [CLO.nl](https://www.clo.nl).

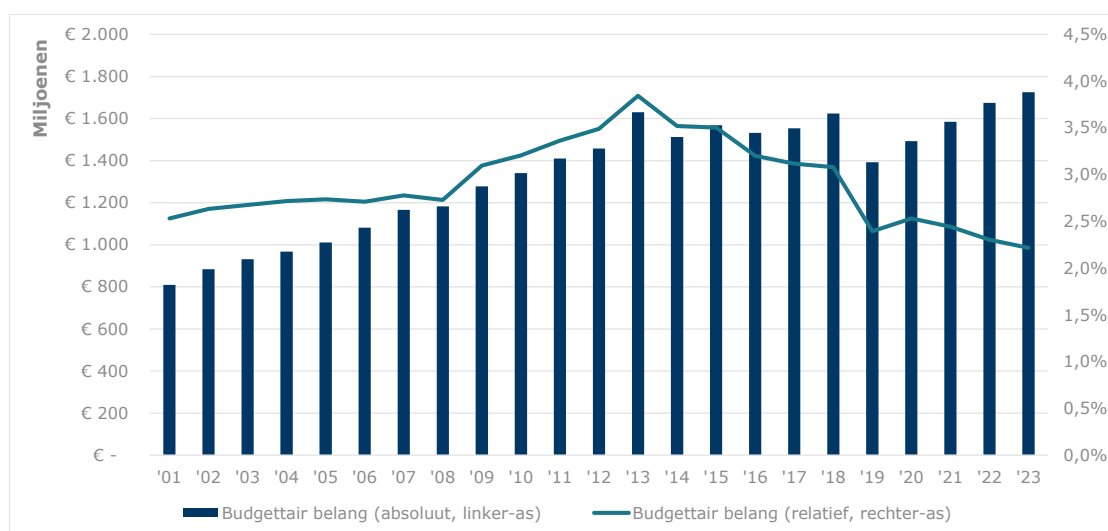
4.3.7 Elektronische publicaties

Elektronische publicaties vallen onder culturele goederen en we kunnen deze data niet nader uitsplitsen.

4.3.8 Genees- en hulpmiddelen

De ontwikkeling van de absolute en relatieve budgettaire kosten van de productgroep genees- en hulpmiddelen wordt weergegeven in de onderstaande afbeelding. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen is gestegen van ongeveer €800 in 2001 miljoen naar €1,6 miljard in 2013. Sinds 2013 zijn de budgettaire kosten redelijk constant gebleven, zoals te zien is in onderstaande figuur. In 2019 daalden de budgettaire kosten naar €1,4 miljard door de tariefwijziging van het verlaagde btw-tarief. Sinds 2019 lijkt het budgettair belang ieder jaar met enkele procenten te groeien. Echter is het lastig te zeggen of dit een blijvende trend is, omdat deze stijging tijdens de coronacrisis heeft plaatsgevonden.

Doordat deze productgroep een relatief hoge uitvoeringslast bij de Belastingdienst met zich meebrengt, liggen de daadwerkelijke kosten van deze productgroep hoger dan hieronder wordt geschat. Het is lastig om een exacte schatting van deze kosten te maken, maar het gaat om een deel van de totale kosten van €10 à €30 miljoen per jaar. In paragraaf 4.4 gaan we hier nader op in.



Figuur 76. Absolute en relatieve budgettaire kosten voor geneesmiddelen

4.4 Gevolgen voor de uitvoering

De uitvoeringskosten van de Belastingdienst voor het verlaagde btw-tarief bedragen € 10 miljoen tot € 30 miljoen per jaar. De uitvoeringslasten van het verlaagde btw-tarief verschilt tussen productgroepen. Vooral geneesmiddelen & medische hulpmiddelen, logiesverstrekking en kunstvoorwerpen kennen relatief hoge uitvoeringslasten. De administratieve lasten voor bedrijven liggen op € 125 miljoen tot € 150 miljoen per jaar.

4.4.1 Uitvoerbaarheid van het verlaagde btw-tarief voor de Belastingdienst

Om de uitvoerbaarheid van het verlaagde btw-tarief in kaart te brengen heeft de Belastingdienst in het najaar van 2022 een bevraging gedaan onder vaktechnische experts binnen

hun organisatie. Ze hebben daarvoor aan hen gevraagd om voor een negental productgroepen binnen het verlaagde btw-tarief aan te geven hoe hoog de uitvoeringslast is op de volgende vier deelonderwerpen: (1) interactie met burgers en bedrijven, (2) complexiteit, (3) handhavingsrisico's en (4) fraudegevoeligheid. De vaktechnische experts hebben per productgroep de hiervoor genoemde aspecten een beoordeling gegeven tussen 1 (zeer geringe uitvoeringslasten) tot en met 7 (zeer hoge uitvoeringslasten). In totaal zijn er elf experts geweest die de vragenlijst hebben ingevuld. In Tabel 13 zijn de resultaten van de bevraging terug te vinden.

Tabel 13. Uitvoeringslasten per gevraagde productgroep binnen het verlaagde btw-tarief op een schaal van 1 (zeer geringe uitvoeringslasten) tot en met 7 (zeer hoge uitvoeringslasten).

	Interactie burgers / bedrijven	Complexiteit	Handhavingsrisico's	Fraudegevoeligheid
Voedingsmiddelen en water	4,4*	3,8*	4,0*	3,3*
Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen	5,2*	5,3*	5,8*	3,2*
Kunstvoorwerpen	3,7*	3,9	4,7	4,3*
Toegang geven tot	4,0*	4	4,3*	2,8
Overige culturele goederen en diensten	3,4*	3,3	3	2,6
Arbeidsintensieve diensten	3,8*	3,5	3,2	4,2*
Sierteelt	2,9*	3,0*	3,2*	2,9*
Logiesverstrekking	4,6*	4,7	5,1	5,4*
Personenvervoer	3,3*	3,2*	3,3*	3,3*

De scores moeten voorzichtig geïnterpreteerd worden. Niet elke vaktechnische expert komt evenveel in aanraking met bepaalde tariefvraagstukken, hetgeen mede kan samenhangen met de doelgroep van het dienstonderdeel (bijvoorbeeld GO versus MKB), en zij hebben ook hun eigen, subjectieve perceptie van de uitvoeringsaspecten. De scores van de experts kunnen hierdoor onderling verschillen, waardoor een gemiddelde score niet altijd het volledige beeld schetst. Waar de scores van de individuele inspecteurs op een aspect meer dan drie punten verschilden, is dit aangegeven door de score in Tabel 13 van een asterisk te voorzien. Een ander punt van aandacht is dat de formulering van de vragen en mogelijke antwoorden achteraf niet zo zuiver bleek. Bij het aangeven van de mate van belasting is niet geheel duidelijk wat de vergelijkingsbasis is. Als iemand aangeeft dat er sprake is van een zeer hoge belasting, betekent dit dan dat er sprake is van een zeer hoge belasting ten opzichte van de andere productgroepen, of juist dat er sprake is van een zeer hoge belasting ten opzichte van de situatie waarin er geen verlaagd btw-tarief is? Wij hebben de keuze gemaakt om de productgroepen onderling te vergelijken. Voor de volledigheid hebben wij als onderzoekers ook de geanonimiseerde resultaten van de bevraging op persoonsniveau ontvangen van de Belastingdienst.

Uit de bevraging komt naar voren dat de productgroepen Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen en Logiesverstrekking aanmerkelijk hogere uitvoeringslasten kennen dan de andere productgroepen. Ook de productgroep Kunstvoorwerpen scoort relatief hoog ten opzichte van de andere productgroepen. Hieronder geven we nog een additionele toelichting bij deze drie productgroepen. Daarna gaan we nog heel kort in op de uitvoering rondom een aantal van de overige productgroepen.

Geneesmiddelen en medische hulpmiddelen

Bij de geneesmiddelen en medische hulpmiddelen doet zich een aantal discussies voor, zo blijkt uit de nadere toelichting van de Belastingdienst. In Tabel I van de Wet op de

omzetbelasting zijn diverse specifiek omschreven medische hulpmiddelen opgenomen voor toepassing verlaagd tarief. (Wet op de omzetbelasting , 1968) De medische hulpmiddelenpraktijk ontwikkelt zich verder en de Belastingdienst krijgt in de lopende uitvoering allerlei zaken voorgelegd ter toetsing aan deze omschrijvingen en het inmiddels zeer uitgebreide beleid waarmee steeds specifieke producten worden toegevoegd. Die vervolgens weer nieuwe vergelijkingen oproepen voor producten die overeenkomsten hebben met de nieuw toegevoegde enz. Er is op die manier een soort productencatalogus ontstaan waarvoor het kader niet altijd duidelijk is. Wat veel discussie oplevert met de medische sector die werken vanuit (WTO) kaders en begrippen. Zo zijn er onder de diverse posten allerlei ortheses gekwalificeerd op basis van specifieke productkenmerken, bijv. materiaal waaruit ze zijn vervaardigd, maar vallen andere ortheses niet onder het verlaagde tarief. Dit geeft veel onduidelijkheid en onzekerheid voor de praktijk. Bovendien wordt het onderscheid vaak als onrechtvaardig/onbegrijpelijk ervaren, omdat alle producten ten behoeve van de medische verzorging van patiënten worden ingezet. De Belastingdienst belandt dan in discussies over vergelijkbaar medisch nut, waarbij het fiscale onderscheid als een kwaliteitsoordeel wordt ervaren en waarvoor de Belastingdienst niet is toegerust.

De kaders die er zijn ten aanzien van de in tabel I (Wet op de omzetbelasting , 1968) opgenomen hulpmiddelen sluiten niet altijd aan bij beleving en begrippenkader van de medische wereld. Dit geldt bijvoorbeeld voor katheters, waarvoor de fiscale uitleg enger is dan de medische uitleg en benamingen waarbij het product in de loop van de tijd evolueert. Dit levert de situatie op dat een belastinginspecteur tegenover specialisten op het gebied van medisch katheters moet betogen waarom een zogenaamde diagnostische katheter voor de btw geen katheter is. Het spanningsveld tussen de medische wereld en de Belastingdienst zagen wij ook terug bij de evaluatie van de aftrek specifieke zorgkosten. (Dialogic & APE, Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten, 2022) Zo moeten belastinginspecteurs in dat geval ook keuzes maken of een alternatieve geneeswijze voldoet als genees- en heelkundige hulp, terwijl zij daar niet de aangewezen persoon voor zijn.

Logiesverstrekking

Bij de logiesverstrekking is sprake van hoge uitvoeringslasten bij de Belastingdienst. Dat heeft te maken met het spanningsveld met de verhuur van woningen, wat is vrijgesteld van btw. Voor de verstrekking van logies geldt dat er recht is op aftrek van btw, maar bij de verhuur van woningen niet. Fiscaal is er dus een verschil tussen de langdurige en kortduurende verhuur van een (vakantie)woning terwijl dat verschil in beleid en de praktijk niet zo helder te maken is. De Belastingdienst geeft daarbij als voorbeeld tijdelijke woonruimtes voor arbeidsmigranten, studenten en vluchtelingen. Ze zien het ook terug bij de situaties waar sprake is van nieuwbouw/verbouw en de btw op de (ver)bouwkosten drukt. In die gevallen is het fiscaal voordeliger om in de eerste jaren (zolang de herzieningstermijn loopt) uit te komen op laag belaste korte duur logiesverstrekking. De Belastingdienst geeft aan dat ze op dat gebied ook fiscale structurering zien.

Kunstvoorwerpen

Voor de kunstvoorwerpen geldt dat de meeste discussie volgens de Belastingdienst zit bij het aanmerken van een voorwerp als kunst. De vraag of een voorwerp kunst is, is namelijk moeilijk in fiscale kaders te vatten waardoor er veel discussie over kan ontstaan. De Belastingdienst moet dan namelijk gaan oordelen of een voorwerp kunst is. Door een expert is aangegeven dat dit bijvoorbeeld komt doordat gebruiksvoorwerpen zijn uitgezonderd. Toch zijn er unieke handgemaakte gebruiksvoorwerpen dicht tegen kunst aan kunnen staan. Hier zijn ook parallellen te zien met de medische hulpmiddelen waar de Belastingdienst ook moet oordelen of een bepaald goed onder de categorie medische hulpmiddelen valt.

Overige productgroepen

Als laatste gaan we nog kort in op de aandachtspunten bij een aantal andere productgroepen. Bij **voedingsmiddelen en water** wordt aangegeven dat er met name discussies spelen rondom stimulerende middelen (zoals magische truffels) en dat een eventuele uitsplitsing van bewerkt/onbewerkt groente en fruit problemen kan opleveren. Bij het **personenvervoer** wordt er door één respondent van de survey expliciet aangegeven dat er bij de taxibranche handhavingsrisico's en fraudegevoeligheid spelen. Een andere respondent geeft nog aan dat het qua belasting voor de uitvoering laag is, zolang er geen apart tarief voor het openbaar vervoer komt. In dat geval schieten de complexiteit en moeilijkheden omhoog.

4.4.2 Uitvoeringskosten

Voor het bepalen van de uitvoeringskosten is in eerste instantie door de Belastingdienst gekeken of deze te herleiden zijn uit hun Uitgavenmodel (UM). Het UM wordt gebruikt om inzicht te geven in de uitgaven (€) en personele inzet (fte's) over een voorafgaand kalenderjaar vanuit het oogpunt van processen, belastingsoorten en doelgroepen.

In het UM zijn de totale uitvoeringskosten voor de btw te vinden, waarbij voor de btw de benaming omzetbelasting (OB) wordt gehanteerd. Hierbij gaat het over de btw in de hele breedte, dus inclusief het verlaagde btw-tarief. Voor 2021 worden de uitvoeringskosten van de OB voor de Belastingdienst als geheel geschat op **ruim €510 miljoen**. Hiervan is in 2021 naar schatting bijna de helft van deze kosten gemaakt bij de primaire directies Midden- en Kleinbedrijf, Grote Ondernemingen, Particulieren, Centrale Administratieve Processen, en Klantinteractie en Services. Het betreft hier een bedrag van **€240 miljoen**. De hiermee gemoeide personele capaciteit is in het UM voor 2021 geschat op ruim 3.100 fte.

De Belastingdienst heeft verondersteld dat de uitvoeringskosten voor het verlaagde btw-tarief ook vooral bij de genoemde dienstonderdelen neerslaan in de vorm van discussie met burgers en bedrijven, het informeren van burgers en bedrijven, het formuleren en beantwoorden en afstemmen van concrete (rechts)vragen en het voeren van juridische procedures rondom toepassing van het verlaagde btw-tarief. Met de experts bij de concerndirectie Control en Financiën voor het UM heeft de Belastingdienst gezien of de uitvoeringskosten voor het verlaagde btw-tarief uit het UM kunnen worden afgeleid. Zij concludeerden gezamenlijk dat het UM hier niet de noodzakelijke diepgang voor bevat. Daarom heeft de Belastingdienst aan experts op het vlak van bedrijfsvoering bij de genoemde vijf dienstonderdelen de vraag gesteld om een inschatting te geven van het deel van de uitvoeringskosten voor de btw dat aan het bestaan van het verlaagde btw-tarief kan worden toegerekend. In de respons op deze vraag is aan de Belastingdienst benadrukt dat in de managementinformatie bij de desbetreffende dienstonderdelen van de Belastingdienst niet systematisch wordt bijgehouden wat de uitvoeringskosten zijn die verbonden zijn aan het verlaagde btw-tarief. Er kunnen daarom door de dienstonderdelen géén actuele schattingen worden gegeven van kosten en/of personele capaciteit.

Om toch een schatting te kunnen geven van de uitvoeringskosten die gemoeid zijn met het verlaagde btw-tarief is gekeken naar eerdere onderzoeken. In de brede heroverwegingen uit 2010 is gekeken naar de volgende situatie: (Werkgroep Uitvoering belasting- en premieheffing, 2010)

- Het verlaagde tarief in de omzetbelasting vervalt en het normale tarief wordt verlaagd. Hierdoor ontstaat er een uniformtarief van 15,25%.
- De maandaangifte en boekjaar kwartaalaangifte voor de btw wordt afgeschaft en er is alleen nog kwartaal- en jaaraangifte mogelijk.
- Fiscale eenheden en andere ondernemers moeten op één OB-nummer aangifte gaan doen, het gebruik van sub-nummers vervalt.

- De kleine ondernemersregeling wordt vereenvoudigd. Daartoe wordt het dan geldende criterium voor toepassing van de kleineondernemersregeling, een verschuldigd jaarbedrag aan btw van € 1.883 of minder, vervangen door een omzetgrens van € 10.000.

De Belastingdienst geeft aan de structurele verwachte besparing voor deze variant in het Heroverwegingsrapport is gesteld op € 22 miljoen structureel. Deze variant bevatte evenwel ook enkele andere maatregelen die tot een zelfstandige besparing zouden kunnen leiden, zoals de omzetting van de KOR naar een omzet gerelateerde vrijstelling. De Belastingdienst heeft voor deze effecten gecorrigeerd en geeft aan dat het moet leiden tot een besparing van naar schatting € 20 miljoen.⁹⁴ Tenslotte heeft de Belastingdienst ook nog geëxtrapoleerd naar huidige prijzen en volumes wat een schatting van de besparing oplevert van ruim € 30 miljoen.⁹⁵

Een andere publicatie die gebruikt kan worden is de Fiscale Agenda uit 2011 (Kamerstukken II 32740, 2010-2011). Daarin wordt ingegaan op de effecten van de uniformering van het btw-tarief naar 19%. Dit zou moeten leiden tot een besparing van € 6 miljoen aan uitvoeringskosten bij de Belastingdienst. Extrapolatie naar huidige prijzen en volumes levert volgens de Belastingdienst naar inschatting een verwachte besparing op de uitvoeringskosten van bijna € 10 miljoen in 2021 op. Het is niet duidelijk waar het grote verschil in uitvoeringskosten vandaan komt.

Afgaande op voorgaande informatie concludeert de Belastingdienst dat op basis van eerdere publicaties het geschatte besparingspotentieel van het vervallen van het verlaagde btw-tarief in 2021 tussen de € 10 miljoen en € 30 miljoen ligt. Dat is grofweg gezegd tussen de 5% en 10% van de uitvoeringskosten voor de OB van de primaire directies bij de Belastingdienst.

Hierbij hoort volgens de Belastingdienst de kanttekening dat deze schatting is gebaseerd op een aantal aannames en ook verschillende onzekerheden kent.

- Bij eerdere uitspraken is alleen een (indirecte) puntschatting beschikbaar zonder nadere onderbouwing, bijvoorbeeld in de vorm van een $p \cdot q$ -berekening.
- Het betreft een schatting van de mogelijke besparing bij uniformering van het btw-tarief; dit hoeft niet noodzakelijkwijs een één-op-één schatting te zijn van de uitvoeringskosten veroorzaakt door het bestaan van het verlaagde btw-tarief.
- Het betreffen oorspronkelijke cijfers van ruim tien jaar oud, waardoor extrapolatie lastig is; er moet mogelijk ook rekening worden gehouden met parallelle wijzigingen in het takenpakket Belastingdienst of de samenstelling van het verlaagde btw-tarief, denk bijvoorbeeld aan de wijzigingen voor geneesmiddelen per 2017 of invoering van een verlaagd btw-tarief voor ePublicaties in 2020.

Aan de eerder geraadpleegde experts heeft de Belastingdienst de vervolgvraag gesteld of zij zouden kunnen aangeven of de bandbreedte van de bovengenoemde schatting plausibel is.

⁹⁴ De Belastingdienst heeft aangenomen dat de maatregelen voor het aangiftetijdvak en fiscale eenheden per saldo geen effect zouden hebben voor de uitvoeringskosten. De KOR is per 1-1-2020 gemoderniseerd, waarbij een structurele besparing vanaf 2021 is geschat op ruim € 7 mln. Dat betreft evenwel een nieuwe omzetgrens van € 20.000 en niet de eerder beoogde € 10.000. Voor de besparing moet dan een lager bedrag worden genomen. Aangenomen is dat dit een structurele besparing van ruim € 3 mln. per 2021 zou betreffen. Teruggerekend naar prijzen en volumes in 2010 is een besparing van € 2 mln. voor dit voorstel in aanmerking genomen.

⁹⁵ Met betrekking tot de volumestijging is door de Belastingdienst voor de periode 2010-2021 een index van 1,4 aangehouden; voor stijging van de lonen een index van 1,1.

In antwoord is vanuit enkele dienstonderdelen aangegeven dat dit niet mogelijk is omdat er geen separate registratie plaatsvindt van de uitvoeringskosten die zijn verbonden aan het verlaagde btw-tarief.

Gegeven de voorgaande uiteenzetting bevelen wij aan dat de Belastingdienst beter inzichtelijk gaat maken welke uitvoeringskosten precies gemeoid zijn met het verlaagd btw-tarief.

4.4.3 Administratieve lasten bedrijven

Zowel in de brede heroverwegingen uit 2010 (Werkgroep Uitvoering belasting- en premieheffing, 2010) als de Fiscale Agenda uit 2011 (Kamerstukken II 32740, 2010-2011) wordt ook nog ingegaan op de administratieve lasten voor bedrijven. In beide publicaties wordt aangegeven dat een uniformering van het btw-tarief leidt tot een besparing van € 80 miljoen in de administratieve lasten. In aanvulling daarop wordt ook nog verwezen naar een kamerstuk uit 2008 waarin wordt aangegeven dat een uniformering van het btw-tarief leidt tot een besparing in de administratieve lasten van € 100 miljoen (Kamerstukken II 22112, 2008-2009)

De Belastingdienst heeft de schattingen geëxtrapoleerd naar huidige prijzen en volumes en geeft aan dat de verwachte besparing op de administratieve lasten bij het vervallen van het verlaagde btw-tarief tussen de € 125 miljoen en € 150 miljoen bedragen. Ook hier gelden volgens de Belastingdienst dezelfde kanttekeningen als bij de uitvoeringskosten.

In de interviews zijn de administratieve lasten voor bedrijven ook aan de orde gekomen. Het verlaagde btw-tarief werd maar beperkt als een administratieve last gezien. Door de respondenten is nog wel een aantal specifieke punten aangedragen. Zo werd aangegeven dat samengestelde producten (waarbij sprake is van een regulier en verlaagd btw-tarief) voor onduidelijkheden zorg(d)en. Hierbij werd ook wel aangegeven dat inmiddels, na contact met de Belastingdienst, in veel gevallen een hoop duidelijk(er) is geworden en dat er afspraken zijn gemaakt. Dat neemt niet weg dat er in enkele gevallen nog steeds sprake is van extra administratieve lasten. Door een aantal respondenten is ook aangedragen dat het vooral veel werk oplevert voor de bedrijven als er (weer) veranderingen zijn in het btw-tarief.

4.5 Juridische procedures

Het kwantitatief in kaart brengen van de juridische procedures omtrent het verlaagd tarief blijkt binnen dit onderzoek niet haalbaar. Wel kunnen we indicatief aangeven dat er elk jaar minimaal tientallen uitspraken worden gedaan door Rechtbanken, Gerechtshoven en de Hoge Raad tezamen. Er is geen duidelijke trend in het aantal gepubliceerde uitspraken.

De oorzaken waardoor het uitvoeren van een kwantitatieve analyse lastig is, zijn als volgt:

- De meest voor de hand liggende route om het aantal procedures in kaart te brengen, is via de Belastingdienst, die immers bij elke bezwaar- en beroepsprocedure betrokken is. De Belastingdienst houdt echter niet bij welke (of hoeveel) van deze procedures met het verlaagd tarief te maken hebben.
- De tweede route is om gepubliceerde uitspraken te analyseren, maar dit heeft grote beperkingen:
 - Het publicatiebeleid van rechtspraak.nl is in 1999 opgesteld en in 2012 gewijzigd, omdat de oude criteria moeilijk objectiveerbaar waren en onvoldoende richtinggevend waren. (De rechtspraak, 2023)

- Gepubliceerde uitspraken zijn enkel beroepsprocedures en eventuele andere rechtszaken, geen bezwaarzaken, aangezien bezwaarzaken waarin geen beroep wordt ingesteld niet voor de rechter komen en niet gepubliceerd worden.
- Over het totaal aantal beroepsprocedures kunnen op basis van de gepubliceerde uitspraken geen veelzeggende uitspraken worden gedaan. Niet alle belastingzaken worden namelijk gepubliceerd en navraag bij het Rechtspraak Servicecentrum leert dat de verschillende rechtbanken hun eigen richtlijnen hebben voor het publiceren van rechtszaken en dat niet bekend is welk deel van de zaken m.b.t. het verlaagd tarief wordt gepubliceerd.
- Achter een enkele rechtszaak kunnen vele bezwaarprocedures en belastingplichtigen liggen. Het aantal gepubliceerde rechtszaken zegt dus heel weinig over het aantal bezwaarzaken of het aantal belastingplichtigen dat betrokken is bij juridische procedures.

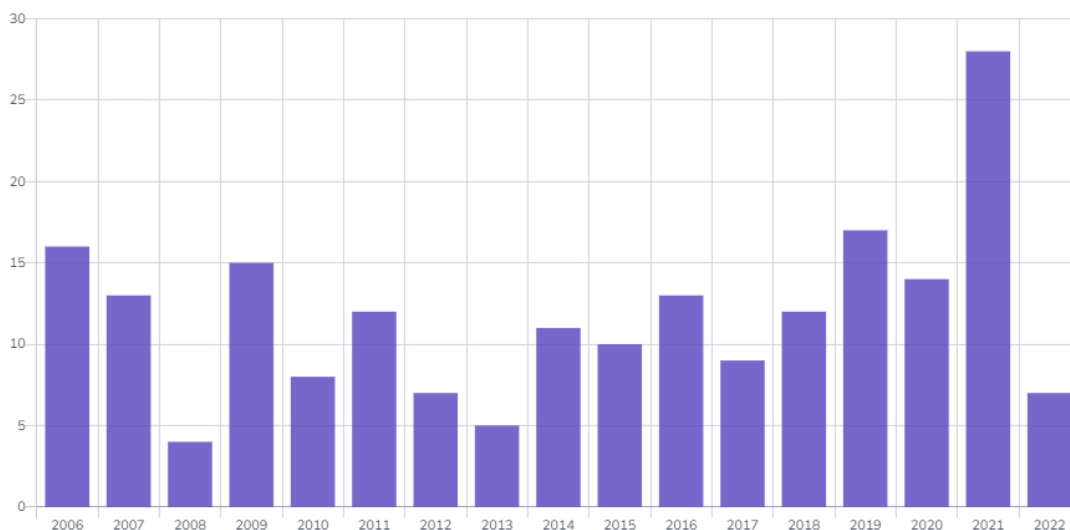
We kunnen dus geen zinnige uitspraken doen over het totaal aantal procedures of de totale kosten hiervan. Voor de volledigheid laten we hieronder wel zien wat er aan *gepubliceerde* uitspraken te vinden is. Hiervoor is gebruik gemaakt van Moonlit, een project van Deloitte Nederland.⁹⁶ Hierin zijn (onder meer) alle via rechtspraak.nl gepubliceerde Nederlandse uitspraken opgenomen. Om relevante uitspraken te vinden is de volgende zoekopdracht gebruikt:

(btw OR omzetbelasting) AND ("verlaagd btw-tarief" OR "verlaagd btw tarief" OR "verlaagde btw-tarief" OR "verlaagde btw tarief" OR "verlaagd tarief" OR "verlaagde tarief" OR "laag btw-tarief" OR "laag btw tarief" OR "lage btw-tarief" OR "lage btw tarief")

Hiermee worden alle uitspraken gevonden die 'btw' of 'omzetbelasting' in de tekst bevatten en die daarnaast minstens een van de variaties van 'verlaagd tarief' bevatten.⁹⁷ Als additioneel criterium is opgenomen dat de uitspraken betrekking hebben op de Wet op de omzetbelasting 1968. De (relevante) gepubliceerde uitspraken van *rechtbanken* gaan terug tot 2006, het tweede jaar dat beroep tegen een uitspraak op bezwaar moest worden ingesteld bij een rechtbank. Beroep tegen een uitspraak op bezwaar van vóór 1 januari 2005, werd direct ingesteld bij een Gerechtshof. Het zijn 201 uitspraken tussen 2006 en 2022, zie de volgende figuur.

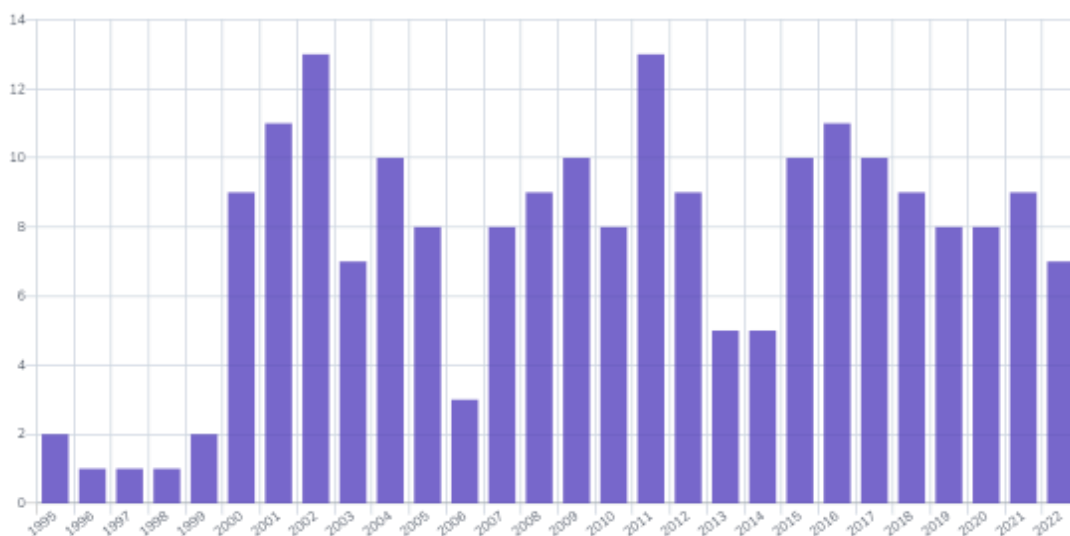
⁹⁶ Zie [link](#)

⁹⁷ De variaties 'laag tarief' en 'lage tarief' zijn bewust niet opgenomen, omdat deze na controle relatief veel irrelevante resultaten terug bleken te geven.



Figuur 77. Uitspraken van rechtbanken met betrekking op het verlaagd tarief. N=201; bron: moonlit.ai

De uitspraken van de *Gerechtshoven* gaan iets verder terug, namelijk tot 1995, en het zijn er 207. De sprong in 2000 lijkt opmerkelijk, maar heeft geen inhoudelijke oorzaak. De structurele opbouw van de databank van rechtspraak.nl is namelijk pas in december 1999 van start gegaan. (van Opijnen, 2014) Destijds is een relatief klein aantal uitspraken van voorgaande jaren gepubliceerd, terwijl nieuwe uitspraken vanaf toen volgens een richtlijn met selectiecriteria werden gepubliceerd.

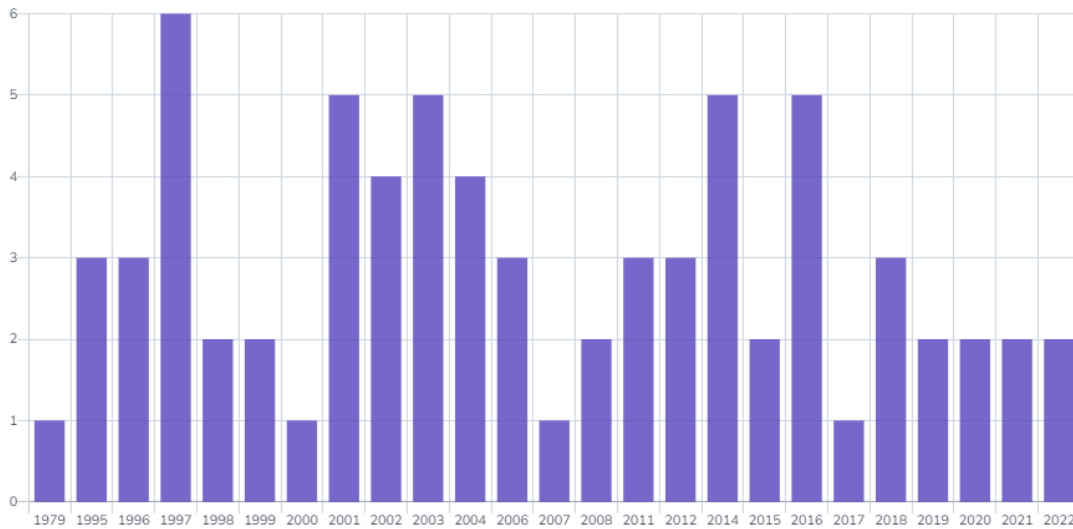


Figuur 78. Uitspraken van Gerechtshoven met betrekking op het verlaagd tarief. N=207; bron: moonlit.ai

Tot slot zijn er 72 uitspraken van de *Hoge Raad* in de periode 1979 tot en met 2022. In 2005, 2009, 2010 en 2013 zijn geen uitspraken gepubliceerd. In tegenstelling tot uitspraken van rechtbanken en Gerechtshoven worden uitspraken van de Hoge Raad (in principe)⁹⁸

⁹⁸ Voor zover de zaak niet kennelijk ongegrond of niet-ontvankelijk is verklaard en/of met een standaardformulering is afgedaan.

altijd gepubliceerd. Dit is in ieder geval sinds 2012 het geval, maar vermoedelijk ook onder het oude beleid (waarin dit niet expliciet stond opgenomen).



Figuur 79. Uitspraken van de Hoge Raad met betrekking op het verlaagd tarief. N=72; bron: moonlit.ai

Vanwege de hiervoor genoemde beperkingen kunnen er niet veel conclusies worden getrokken over het exacte aantal procedures dat te maken heeft met het verlaagd tarief. We kunnen stellen dat er jaarlijks enkele procedures bij de Hoge Raad worden gevoerd en dat er in het totaal aantal gepubliceerde procedures geen duidelijke trend waarneembaar is.

In een uitgebreidere analyse van juridische uitspraken zou per rechtbank het publicatiebeleid omtrent uitspraken met betrekking op het verlaagd tarief kunnen worden geanalyseerd, om op basis van de gepubliceerde zaken een inschatting te maken van het totaal aantal zaken. Ook zouden de gepubliceerde uitspraken inhoudelijk kunnen worden bekeken om te onderzoeken hoeveel belastingplichtigen erbij betrokken zijn, over welke productcategorieën zij gaan en waar de discussiepunten zitten. Dit kan dan worden vergeleken met de analyse van de input van de Belastingdienst, beschreven in de vorige paragraaf. Een belangrijke aanbeveling voor de toekomst is echter dat de Belastingdienst (nauwkeuriger) gaat bijhouden hoeveel bezwaren en beroepen er per onderwerp zijn.

5 Alternatieven voor het verlaagde btw-tarief en aanbevelingen

Samenvatting van hoofdstuk:

Er zijn meestal betere alternatieve instrumenten dan de verlaagde btw-tarieven om de beleidsdoelen te bereiken.

- Betere alternatieven om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen zijn op minder draagkrachtige huishoudens gerichte toeslagen en/of verlagingen van de IB.
- Gerichte subsidies aan producenten en/of consumenten lijken een meer doelmatige manier te zijn om de consumptie van bemoeigoederen te stimuleren dan het verlaagde btw-tarief. Toch kennen subsidies eigen beperkingen en uitdagingen. Ook informatiecampagnes zijn een manier om het doel te realiseren.
- Voor het ondersteunen van sectoren lijken gerichte subsidies aan producenten een meer doelmatige optie dan het verlaagde btw-tarief.
- Om meer werkgelegenheid te creëren is het gericht verlagen van de belasting op arbeid een meer doelmatig instrument dan het verlaagde btw-tarief.

Op dit moment wordt superverlaagde btw in Nederland niet toegepast. Nultarieven worden wel toegepast, maar deze hebben een volledig ander doel dan het verlaagde btw-tarief. De uitkomsten van dit onderzoek zijn te generaliseren naar mogelijk toekomstige superverlaagde btw en nultarieven indien de context (productgroep en beoogd doel) overeenstemmen met die van het verlaagde btw-tarief.

De onderzoekers willen drie aanbevelingen meegeven:

- Evalueer kritisch of de doelen van het verlaagde btw-tarief (nog steeds) relevant zijn. De reden waarom een bepaald product of dienst wel of niet onder het verlaagde btw valt is decennia geleden bepaald en is niet altijd meer actueel.
- Overweeg meer doelmatige beleidsinstrumenten om doelen te bereiken. Door het verlaagde btw-tarief een sterk ongericht beleidsinstrument is, worden doelen beperkt bereikt tegen zeer hoge kosten.
- Maak een duidelijke keuze tussen een selectieve strategie en radicale strategie indien het verlaagde btw-tarief wordt aangepast. In het eerste geval wordt het verlaagde btw-tarief aangepast door de zwakste plekken aan te pakken. De productgroepen die het minst doeltreffend en doelmatig zijn, vallen dan niet meer onder het verlaagde btw-tarief. In het tweede geval wordt het verlaagde btw-tarief volledig afgeschaft, bijvoorbeeld door het verlaagde en algemene tarief naar elkaar toe te laten groeien.

5.1 Inleiding

5.1.1 Onderzoeksvragen

In dit hoofdstuk gaan we in op de vijfde onderzoeksvraag over doelmatigheid en de bijpassende deelvragen.

5. Welke beleidsopties en een aanbevelingen zijn er?

- Welke alternatieve instrumenten zijn er voorhanden die de doelstellingen kunnen behalen op een efficiëntere manier?
 - Wat zegt de (internationale) literatuur over verlaagde btw-tarieven in algemene zin?
 - Welke lessen kunnen we leren van andere landen (bv Denemarken, Nieuw-Zeeland)?
- In hoeverre zijn de conclusies over doeltreffend- en doelmatigheid ook van toepassing op superverlaagde- of nultarieven?
- Welke aanbevelingen doet het onderzoeksbureau op basis van de uitkomsten?

In dit hoofdstuk behandelen we de onderzoeksvragen in de volgorde waarop ze hierboven worden aangegeven. In elke paragraaf komt een vraag aan de orde. De eerste onderzoeksvraag kent twee deelvragen. De vraag over de internationale literatuur komt hier deels aan de orde, maar in de vorige hoofdstukken is uiteraard ook al veel gebruik gemaakt van de internationale literatuur. We hebben er bewust voor gekozen om de literatuurstudie per (deel van een) onderzoeksvraag te presenteren en niet integraal. Zo wordt de leesbaarheid vergroot. Bij de vraag over leren van andere landen beperken we ons nadrukkelijk tot het btw-stelsel. We voeren bijvoorbeeld geen studie uit hoe anderen landen beleid maken met betrekking tot bemoeigoederen.

5.1.2 Onderzoeksaanpak

In dit hoofdstuk hebben we primair gebruik gemaakt van de literatuur en de interviews. In nagenoeg alle gesprekken zijn beleidsopties aan de orde gekomen en ook in de literatuur worden beleidsopties geregeld benoemd. In de interviews met vertegenwoordigers van productgroepen is breed gekeken naar alternatief beleid en is getracht het perspectief van de specifieke doelgroep te overstijgen.

5.2 Alternatieve instrumenten om doelstellingen te bereiken

5.2.1 Algemene beeld van alternatieve instrumenten voor het verlaagde btw-tarief

Er zijn meestal betere alternatieve instrumenten dan de verlaagde btw-tarieven om de beleidsdoelen te bereiken.

Literatuur

Uit de literatuurstudie komt zeer uitgesproken naar voren dat verlaagde btw-tarieven bijna nooit het meest doelmatige instrument zijn om de hier genoemde beleidsdoelen te bereiken. Een onderzoek dat in opdracht van het Europees Parlement werd uitgevoerd omschreef het treffend op de volgende wijze: *“Overall, the evidence from the literature suggests that VAT rate differentiation is a rather blunt policy instrument.”* (EPRS, 2021) **Directe prikkels zoals subsidies of specifieke belastingvoordelen zijn meer gericht en daarom in de meeste gevallen een betere (meer doelmatige en meer doeltreffende) optie.** (EPRS, 2021) Cnossen geeft in het verlengde hiervan aan dat het breed erkend wordt dat in landen zonder grote uitdagingen in belastingheffing de btw alleen zou moeten worden gebruikt om opbrengsten te genereren en andere instrumenten (inkomstenbelasting, toeslagen, accijnzen, subsidies) zouden moeten worden gebruikt om beleidsdoelen te realiseren. (Cnossen S., The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it., 2022) In een grote studie voor de Europese Commissie wordt aangegeven dat het verlaagde btw-tarief meestal een ondoelmatige manier is om beleidsdoelen te bereiken. (IFS, et al., 2011)

Neveneffecten

Indien er gekozen wordt voor een uniform btw-tarief en alternatieve beleidsmiddelen, dan zullen er uiteraard wel neveneffecten zijn. In de literatuur worden er verschillende genoemd die we hieronder uitwerken.

- Een studie van IVM voor de EC geeft heel terecht aan dat het omschakelen naar een ander systeem bepaalde **omschakelkosten** kent. (IVM, et al., 2008) Er moeten nieuwe administratieve processen worden opgezet terwijl het verlaagde btw-tarief nu in fiscale procedures is vastgelegd.
- Daarnaast zouden **bepaalde groepen met weinig draagkracht lastig te compenseren** zijn via de IB en zal dit op een andere wijze moeten gebeuren. De Kam stelt terecht dat personen die vooral van de AOW leven lastiger te compenseren zijn via de IB omdat zij weinig IB afdragen. (de Kam, 2011) Schijf 1 is voor hen al relatief (19,03% in 2023) beperkt belast ten opzichte van schijf 1 voor personen die in een bepaald jaar de AOW-leeftijd nog niet hebben bereikt (36,93%) (Belastingdienst, Overzicht tarieven en schijven | AOW-leeftijd bereikt vóór 2023, 2023). Hoewel dit een valide argument is, is het uiteraard mogelijk om groepen op een andere wijze dan de IB te compenseren. Compensatie kan ook via de AOW plaatsvinden.
- Een ander effect dat zich zal voordoen zijn **grenseffecten**. Als in Nederland een btw-tarief wordt gehanteerd dat sterker afwijkt van onze buurlanden, dan ontstaan er grotere prijsverschillen met onze buurlanden. Stel dat het verlaagde btw-tarief in Nederland niet meer bestaat en er een uniform tarief is dat dezelfde opbrengsten genereert. Als er wordt gekozen voor deze budgetneutrale oplossing, dan zal het uniforme btw-tarief liggen op circa 18%, zie Figuur 5 op pagina 33. Diensten en goederen die nu onder het lage tarief vallen worden aanzienlijk duurder en in veel gevallen zullen deze in buurlanden dan relatief goedkoper zijn. Dat betekent dat de goederen en diensten onder het hoge tarief in Nederland goedkoper worden en in sommige gevallen zullen ze dan goedkoper zijn dan in onze buurlanden. Het is de vraag in welke mate dit ertoe gaat leiden dat consumenten *over de grens gaan kopen* en de btw-inkomsten van de Nederlandse overheid teruglopen. Op basis van onze literatuurstudie schatten we in dat dit redelijk beperkt zal zijn, zie Box 13, maar hiervoor zal uiteraard meer onderzoek nodig zijn.

Box 13. Grenseffecten indien er sprake is van één uniform btw-tarief in Nederland

Het is een interessante vraag in welke mate zich grenseffecten zullen voordoen. In de literatuur wordt een aantal interessante perspectieven hierop gegeven.

- Een studie van IVM voor de EC benoemt dat grenseffecten zich alleen zullen voordoen in **grensregio's**. (IVM, et al., 2008) Met andere woorden: als de reiskosten naar het buitenland te hoog worden, loont het niet meer om de grens over te steken om inkopen te doen.
- Cnossen geeft terecht aan dat er **twee kanten aan de medaille** zitten. (Cnossen S. , Modernizing the European VAT, 2020) Als in Nederland één uniform btw-tarief wordt gehanteerd dan betekent dat Nederlanders producten en diensten die in België en Duitsland wel onder het verlaagde tarief vallen deze daar wellicht gaan aanschaffen. Maar (indien er gebruik gemaakt wordt van een budgetneutraal gemiddeld gewogen btw-tarief) Belgen en Duitsers ook meer goederen en diensten in Nederland gaan kopen omdat ons reguliere tarief lager wordt.
- Een rapport van de werkgroep Fiscaliteit geeft aan dat **relatief weinig productgroepen** gevoelig zijn voor grenseffecten. (Werkgroep Fiscaliteit, 2016) Zij

geven aan dat goederen aan een aantal voorwaarden moeten voldoen willen ze gevoelig zijn voor grenseffecten: (1) hoge prijs per gewicht/volume; (2) lage bederfelijkheid (tijdens vervoer); (3) niet cultuurgebonden (4) grote merkwaarde. Slechts een beperkt aantal goederen voldoen hieraan, zoals bepaalde voedingsmiddelen en boeken. Medicijnen zou mogelijk zijn, maar deze worden veel op recept gekocht. Bij diensten zal het beperkt zijn omdat bij de diensten die betrekking hebben op onroerend goed (isoleren, schilderen) het btw-tarief waar de onroerende zaak staat van toepassing is. We delen deze redenering, maar willen er wel op wijzen dat een beperkt aantal goederen best een grootste impact kan hebben op de kosten van het verlaagde btw-tarief. Als we kijken naar Figuur 4 op pagina 32 dan zien we bijvoorbeeld dat voedingsmiddelen een grote impact hebben. Maar ook benzine, diesel, alcohol en sigaretten zijn goede voorbeelden hiervan.

Landen met afwijkend btw-systemen

In dit hoofdstuk draait het primair om het vinden van alternatieve instrumenten om bepaalde doelstellingen te bereiken. We zouden echter ook een meer holistische insteek kunnen kiezen en een geheel ander btw-systeem verkennen. Twee landen zijn in dit kader bijzonder interessant: Nieuw-Zeeland en Denemarken. Deze twee cases werken we hieronder nader uit in Box 14 en Box 15. In de interviews is verschillende keren impliciet of expliciet naar het concept van padafhankelijkheid geweest. We hebben in Nederland eind jaren 60 een stelsel ingevoerd dat toentertijd passend was. In de afgelopen ruim vijftig jaar hebben we steeds kleine aanpassingen gedaan. We zijn het pad steeds verder ingelopen en hebben allerlei kleine afslagen genomen. Vanuit dit perspectief dat sommige geïnterviewden hanteren zitten we nu echter met een stelsel dat in de basis niet meer optimaal is en kleine wijzigingen geen zin meer hebben. Er moet een meer structurele wijziging plaatsvinden om een beter stelsel te creëren.

Box 14. Het btw-stelsel in Denemarken

Een van de eerste landen die een btw-stelsel invoerde was Denemarken. Op dit moment werken ze met een tarief van 25% en een nultarief. Slechts een beperkt aantal diensten en goederen vallen onder het nultarief, zoals kranten, ziekenhuisbehandelingen en bepaalde financiële dienstverlening. (PWC, Value Added Tax in Denmark. A guide for non-resident businesses, 2017). Als lid van de Europese Unie valt het stelsel uiteraard binnen de Europese richtlijnen.

Box 15. Het btw-stelsel in Nieuw-Zeeland

Begin jaren 80 had Nieuw-Zeeland een stelsel voor indirecte belasting dat zeer slecht functioneerde. (Dickson & White, 2008) Dit was de aanleiding voor de invoering van een nieuw stelsel in 1986: De Goods and Services Tax (Maples & Sawyer, 2017). Het btw-stelsel in Nieuw-Zeeland verschilt van het traditionele btw-stelsel dat in Europa wordt toegepast. Het wordt gekenmerkt door één tarief van 15% waar bijna alle goederen en diensten⁹⁹ onder vallen. Bij de invoering bleken bepaalde groepen -zoals gezinnen met meerdere kinderen- er op achteruit te gaan. Deze groepen werden middels fiscale maatregelen en toeslagen gecompenseerd. (Dickson & White, 2008) De C-efficiëntieratio, die

⁹⁹ Uitzonderingen zijn goederen en diensten voor de export, bepaalde financiële diensten en bepaalde grondtransacties. (PWC, Tax Summaries: New Zealand, 2023)

de verhouding tussen de huidige btw-opbrengsten en de theoretische maximale opbrengsten bij een uniform tarief uitdrukt, ligt op 99% van de uitgaven. (Maples & Sawyer, 2017) Ter vergelijking: In Nederland ligt dit op circa 50%. (Cnossen S. , The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it., 2022) In navolging op Nieuw-Zeeland, gebruiken op dit moment circa 20 landen een GST terwijl 140 landen een klassiek btw-stelsel kennen. (Maples & Sawyer, 2017) Doordat er weinig uitzonderingen zijn, zijn de uitvoeringskosten laag. (Dickson & White, 2008) Wij kunnen niet inschatten in welke mate de geïsoleerde ligging van Nieuw-Zeeland (ruim 2000 km verwijderd van Australië) ertoe heeft bijgedragen dat zij een uniek stelsel konden invoeren en handhaven.

Interviews

Een belangrijke notie die uit bijna alle gesprekken met vertegenwoordigers van productgroepen naar voren komt, is dat er al een **zeer complex geheel is van allerlei maatregelen** die een positieve of negatieve impact hebben op het realiseren van de doelen (minder fiscale druk op minder draagkrachten, bemoeigoederen, ondersteunen sectoren, meer werkgelegenheid). Dat zet de onderzoeksvraag *Welke alternatieve instrumenten zijn er voorhanden die de doelstellingen kunnen behalen op een efficiëntere manier?* in een ander daglicht. Er zijn al allerlei alternatieve instrumenten in gebruik. Sterker nog: er zijn tegelijkertijd ook instrumenten voorhanden die het tegenovergestelde doel willen bereiken. Laten we als voorbeeld logiesverstrekking nemen, maar voor bijna elke andere sector geldt hetzelfde.¹⁰⁰

- Een steeds groter deel van de logiesverstrekking gaat kleinschalig en via digitale platformen. De wijze waarop deze inkomsten (verschillend) fiscaal belast worden heeft een grote impact op de prijzen voor logies in Nederland.
- Het Nederlands Bureau voor Toerisme & Congressen (NBTC) zorgt er onder meer voor dat Nederland interessant blijft voor toeristen. Hiervoor kreeg het in de periode 2011-2015 circa €8 miljoen per jaar van het Ministerie van EZK. (Dialogic, Evaluatie NBTC 2016-2018, 2019).
- De gemeente Amsterdam is van mening dat er te veel toerisme is. Er is een stop op toeristische winkels, nieuwe hotels krijgen geen vergunning meer en vakantieverhuur in de drukste buurten van het Centrum is verboden. (Gemeente Amsterdam, 2023). En ze *“willen [...] hier nog een schepje bovenop doen”*.

Het bovenstaande punt betekent onzes inziens dat er minder gedacht zou moeten worden vanuit een perspectief van alternatieve beleidsinstrumenten, maar meer vanuit een perspectief waarin bestaand beleid onderlinge cohesie gaat vertonen. Nieuwe beleidsinstrumenten zullen het geheel wellicht nog complexer maken.

Een tweede punt dat in de interviews naar voren kwam, is dat een flink aandeel van de vertegenwoordigers van productgroepen **moeite heeft zich voor te stellen dat het verlaagde btw-tarief niet meer bestaat**. Het verlaagde btw-tarief is in veel gevallen al decennialang van toepassing. Men kan zich bijna geen situatie voorstellen waarin er geen sprake is van het verlaagde btw-tarief voor deze producten en diensten. In het verlengde hiervan wordt het dan ook bijna niet eens meer gezien als stimulerend beleid. Het is in hun ogen simpelweg de huidige status.

¹⁰⁰ Een ander aardig voorbeeld is het stimuleren van het OV. In een artikel voor ESB berekenden onderzoekers de totale maatschappelijke kosten van het OV versus de auto. Hieruit komt naar voren dat automobilisten ongeveer zeventig procent van de maatschappelijke kosten, en treinreizigers slechts tien procent betalen. (Verstraten & Zwaneveld, 2019) Ze kijken hiervoor naar belastingen bij autobebouw (zoals accijns, bpm, mrb, bijtelling en het hoge btw-tarief) en spoor (zoals lage energiebelasting, lage btw-tarief).

Een derde punt dat geregeld in interviews naar voren kwam is dat er **weinig vertrouwen in de overheid** is in dit dossier. Dit uit zich in twee verschillende perspectieven:

- Het vertaalt zich in de zorg dat het verlaagde btw-tarief wordt afgeschaft (voor een bepaalde productgroep), maar dat er **geen alternatief beleid** wordt ingevoerd. Hierdoor worden de beleidsdoelen niet bereikt.
- Bij sommige respondenten is het beeld dat er wellicht wel alternatief beleid wordt gemaakt, maar **dat alternatief beleid weer verdwijnt of wordt aangepast**. Er is een zorg dat alternatieven instrumenten gevoeliger zijn voor het politieke klimaat en hierdoor minder stabiel zullen zijn.

Het grote voordeel van het verlaagde btw-tarief, uiteraard in de ogen van een deel van de vertegenwoordigers van de productgroepen, is dat het een heel constante maatregel is. Je kunt er als sector van op aan dat het bestaat. Bovendien is het eenvoudig in de uitvoering bij organisaties als het eenmaal ingevoerd is.

Een vierde punt dat naar voren komt in de interviews is dat **alternatieven geen panacee** zijn en ook hun beperkingen hebben. Er worden verschillende mogelijke nadelen genoemd van alternatieven voor het verlaagde btw-tarief: (1) mogelijk hogere kosten in de uitvoering, (2) grenseffecten (3) lage efficiëntie.

Een vijfde en laatste punt dat we in de interviews geregeld zagen terugkomen is dat verschillende vertegenwoordigers van de productgroepen pleiten voor **verlaging van het verlaagde btw-tarief**, het plaatsen van hun productgroep in de categorie *superverlaagd* of het 0-tarief. Door de bank genomen zijn vertegenwoordigers van de productgroepen zeer positief over het verlaagde btw-tarief en zouden ze graag zien dat deze verder zou worden verlaagd. In hun visie worden de beoogde doelen dan ook in hogere mate behaald.

5.2.2 Minder fiscale druk op minder draagkrachtigen

Betere alternatieven om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen zijn op minder draagkrachtige huishoudens gerichte toeslagen en/of verlagingen van de IB.

Literatuur

Er zijn talloze studies die aangeven dat verlaagde btw zeer hoge kosten kent om een beperkt nivellerend effect te realiseren, als dit effect er al is. (Cnossen S. , Modernizing the European VAT, 2020) (de la Feria R. , 2015) (OECD & Korea Institute of Public Finance, 2014) (Thomas, 2020) (Boeters, Böhringer, Büttner, & Kraus, 2006) (Rijksoverheid, De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel., 2020) (de la Feria & Walpole, 2020) (Bettendorf, Cnossen, & van Ewijk, BTW-verhoging treft hoge en lage inkomens even sterk, 2012) (CPB, Inequality and Redistribution in the Netherlands, 2022) (Bettendorf & Cnossen, The Long Shadow of the European VAT, Exemplified, 2015) (Cnossen S. , The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it., 2022) (Erbill, Keen, Bodin, & Summers, 2001) (Johnson & Myles, 2011) (Zeiger & Lehtsaar, 2013) (Krever & de la Feria, 2013) Het IMF stelt dat ondanks omvangrijk onderzoek dat aantoonde dat er meer doelmatige alternatieven zijn, het verlaagde btw-tarief nog steeds veel gebruikt wordt voor herverdelingsdoelinden. (IMF, 2016) Een onderzoek dat voor de Europese Commissie (en deels door het CPB) werd uitgevoerd sluit zich hierbij aan. (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012)

De eerder aangehaalde studies van Cnossen en Jacobs (Cnossen & Jacobs, Ontwerp voor een beter belastingstelsel, 2019), het IMF (IMF, 2016) en voor het Europees Parlement (EPRS, 2021) maar ook andere studies (de la Feria R. , 2015) (Johnson & Myles, 2011) (Copenhagen Economics, 2007) (Rijksoverheid, De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen

voor een beter belastingstelsel., 2020) (CPB, Bouwstenen voor een moderne BTW, 2014) (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) (Mirrlees, et al., The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform, 2011) komen allemaal tot dezelfde conclusie: **Een betere manier om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verlagen is om (verlaagde btw voor deze productgroepen af te schaffen en als alternatief) de inkomstenbelasting (ib) voor lagere inkomensgroepen te verlagen en/of additionele uitkeringen voor deze groep in te stellen.** Krever en de Feria stellen het volgende: “Lower income persons may be much worse off with a tax system that contains [VAT] exemptions designed to assist them than they would be in a tax system with no exemptions and redistribution of the excess revenue raised under a more neutral tax base”. (Krever & de la Feria, 2013). In een artikel over het stelsel in Nieuw-Zeeland (Dickson & White, 2008) wordt aangegeven dat een kritiek op het systeem aldaar (waarin bepaalde groepen compensatie krijgen) is dat Nieuw-Zeeland nu een “army of bureaucrats” nodig heeft om toeslagen uit te voeren in plaats van een “army of revenue officers” die zich bezighouden met het verlaagde btw-tarief. Zij counteren met het argument dat elk ontwikkeld land het eerste sowieso al heeft, maar zij het tweede niet meer nodig hebben.

Er zijn enkele interessante studies die berekenen wat de impact is van een (budgetneutraal) alternatief voor het verlaagde btw-tarief op fiscale druk voor minder draagkrachtigen.

- Eén studie berekent het verschil tussen verlaagde btw op voedsel in Kroatië en vergelijkt dit met een hogere kinderbijslag. (Rubil, 2022) Bij gelijkblijvende kosten is de hogere kinderbijslag een veel effectiever instrument om nivellering te realiseren.
- Een andere studie doet hetzelfde voor vier ontwikkelingslanden en vergelijkt een basisinkomen met een verlaagde btw. (Harris, et al., 2018) Indien het budgettaire beslag van het verlaagde btw-tarief zou worden gebruikt voor een basisinkomen dan zouden de minder draagkrachtigen hier sterk van profiteren.

Het onderzoek dat voor de Europese Commissie (en deels door het CPB) werd uitgevoerd weet het fundamentele probleem goed te duiden. (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) Een vrije vertaling hiervan is het volgende: *Als het beleidsdoel is om individuen te belasten op basis van hun inkomen, verdient het de voorkeur om inkomen rechtstreeks te belasten.* Consumptie is immers geen perfecte afgeleide van inkomen. Ze geven verder een aardige suggestie van de situatie waarin het verlaagde btw-tarief voor dit doel *wel* kan werken. Een land waarin (1) inkomen niet goed belast kan worden, bijvoorbeeld door *aanzienlijke belastingontduiking* en (2) er sprake is van goederen of diensten waarvan consumptie door lagere inkomens en hogere inkomens extreem verschilt. Hier is in Nederland uiteraard geen sprake van is.

Interviews

Voor het nastreven van dit specifieke doel is in de interviews (met experts en vertegenwoordigers van productgroepen) ook een aantal keer compensatie via de IB genoemd. Sommigen zijn hier positief over, anderen hebben een wat meer neutrale positie. Ook het verstrekken van subsidies (eventueel in de vorm van toeslagen) aan bepaalde groepen wordt geregeld genoemd. Maar ook dit instrument kent beperkingen. Wellicht wordt de groep beperkt bereikt doordat mensen niet weten dat dit bestaat, of schaamte ervaren om dit soort hulp aan te vragen. Vanuit vertegenwoordigers van sectoren komt verder geregeld de zorg naar voren dat dit beleid ertoe kan zorgen dat het extra inkomen wordt uitgegeven aan andere producten dan de producten uit de productgroep die zij vertegenwoordigen.

5.2.3 Bemoeigoederen

Gerichte subsidies aan producenten en/of consumenten lijken een meer doelmatige manier te zijn om de consumptie van bemoeigoederen te stimuleren dan het verlaagde btw-tarief. Toch kennen subsidies eigen beperkingen en uitdagingen. Ook informatiecampagnes zijn een manier om het doel te realiseren.

Literatuur

Uit de literatuurstudie komt naar voren dat er verschillende alternatieven zijn om dit beleidsdoel te bereiken.

- Het CPB geeft aan dat **gerichte subsidies** een doelmatiger instrument zijn dan het verlaagde btw-tarief. (CPB, Bouwstenen voor een moderne BTW, 2014) Deze subsidies komen immers terecht waar het maatschappelijke rendement het grootst is. Twee eerdere studies voor het EC (CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS, 2012) (IFS, et al., 2011) schetsen hetzelfde beeld. In het verlengde hiervan gaat het over **directe subsidies voor bepaalde doelgroepen en activiteiten**. (IFS, et al., 2011)
- Een studie voor het EP geeft aan dat **informatiecampagnes** een goed alternatief zijn voor het verlaagde btw-tarief om de consumptie van bemoeigoederen te stimuleren. (EPRS, 2021)

Interviews

In de interviews komen subsidies uiteraard al snel naar voren als alternatief beleidsinstrument. Zeker omdat -zoals eerder aangegeven- deze sectoren hier vaak ook al mee te maken hebben en er dus bekend mee zijn. Toch is er ook kritiek op subsidies. Eén specifiek punt is de mogelijke bias die subsidies kennen, versus de neutraliteit van het verlaagde btw-tarief.

- Bij subsidies moeten ambtenaren steeds opnieuw de keuze maken welke delen (activiteiten) van producenten subsidie krijgen. Dit kan ervoor zorgen dat er politiek gevoelige keuzes gemaakt moeten worden of dat de neutraliteit in het geding komt. Vooral voor de cultuursector kan dit relevant zijn.
- Er is zorg dat subsidies vooral gericht zijn op *het in stand houden wat er al is* en niet op innovatie. Om subsidie aan te vragen moet vaak immers duidelijk zijn wat het bijdraagt aan het doel en dat is voor innovatieve diensten en producten nog niet duidelijk. Zo wordt in België de fysieke verspreiding van papieren kranten gesubsidieerd (Villamedia, 2018) wat waarschijnlijk de ontwikkeling van digitale varianten vertraagt.

Verschillende respondenten geven aan dat er onzekerheid gaat ontstaan of er wel subsidie volgend jaar ook nog steeds beschikbaar is voor hun organisatie. Bestaat de subsidie nog? Vallen onze diensten en producten ook nog steeds in de categorie? Zal het ministerie onze subsidieaanvraag goedkeuren? Daarnaast zien vertegenwoordigers van productgroepen op tegen de extra kosten voor de uitvoering die met een subsidie zijn verbonden. Er moeten wellicht jaarlijks subsidievoorstellen worden geschreven wat veel tijd en arbeid kost.

Specifiek voor de subsidie aan bepaalde doelgroepen wordt (alweer) aangegeven dat dit soort maatregelen er al vaak zijn. Neem als voorbeeld het OV. Hier is een studentenreisproduct in het OV en is er vaak sprake van seniorenkorting. Op sommige plekken zijn delen van het OV voor bepaalde groepen helemaal gratis.¹⁰¹ In het verlengde hiervan wordt

¹⁰¹ Voorbeelden zijn [Amsterdam](#), [Rotterdam](#) en de [provincie Utrecht](#).

aangegeven dat niet alle leden van deze groep worden bereikt. Soms uit onwetendheid, soms uit schaamte.

Eén laatste punt dat uit de interviews naar voren komt, is dat er grote verschillen zijn *tussen* sectoren. Neem als voorbeeld het openbaar vervoer versus toegang tot culturele evenementen. Van openbaar vervoer is heel eenvoudig te achterhalen welke organisaties deze diensten verlenen.¹⁰² Ook is duidelijk te kwantificeren wat zij leveren, bijvoorbeeld door dit uit te drukken in reizigerskilometers. Het is dus eenvoudig om een directe subsidie aan hen te geven. Hoe anders is dat voor culturele evenementen. Hierbij gaat het onder meer om toegang tot circussen, dierentuinen, sportwedstrijden, attractieparken, speeltuinen, siertuinen, openbare musea of verzamelingen, bioscopen, podiumoptredens en kermisattracties. Hierbij gaat het om een groot aantal activiteiten. Het is ontzettend complex om al deze partijen te identificeren en subsidie te geven. Daarnaast is het complex hoe de subsidie gekwantificeerd zou moeten worden. Moet dit bijvoorbeeld op basis van economisch toegevoegde waarde, unieke culturele waarde of aantal bezoekers?

5.2.4 Ondersteunen sectoren

Voor het ondersteunen van sectoren lijken gerichte subsidies aan producenten een meer doelmatige optie dan het verlaagde btw-tarief.

Literatuur

In de literatuur hebben we geen alternatieven voor het verlaagde btw-tarief gevonden voor het ondersteunen van sectoren. Dat komt omdat in de literatuur primair wordt gerefereerd aan bemoeigoederen en de stimulans voor een sector als neveneffect wordt gezien. Sterker nog: in de literatuur wordt het ondersteunen van sectoren vooral vanuit het perspectief van lobby gezien, zie bijvoorbeeld (de la Feria & Walpole, 2020).

Interviews

In de interviews zijn geen concrete voorstellen gedaan voor deze doelstelling die afwijken van de ideeën die bij bemoeigoederen zijn beschreven. Een directe subsidie voor producenten ligt dus voor de hand.

5.2.5 Creëren van meer werkgelegenheid

Om meer werkgelegenheid te creëren is het gericht verlagen van de belasting op arbeid een meer doelmatig instrument dan het verlaagde btw-tarief.

Literatuur

Zowel het CPB als de EC geven aan dat de inkomstenbelasting veel sterker bijdraagt aan de belastingwig dan btw. Daarnaast zijn er uiteraard ook nog sociale premies die werkgevers moeten afdragen. Het zal daarom een geschikter middel zijn om arbeidsintensief werk te stimuleren. (CPB, *Bouwstenen voor een moderne BTW*, 2014) (Council of European Union, 2003) (Rijksoverheid, *De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel.*, 2020) De studie van de Commissie geeft aan dat (op EU-breed niveau) een lagere belasting op arbeid meer dan 50% extra banen zal creëren dan een verlaagde btw tegen dezelfde budgettaire kosten. (Council of European Union, 2003)

¹⁰² Zie bijvoorbeeld [wikipedia](https://nl.wikipedia.org/wiki/Verkeer_en_vervoer_in_Nederland).

Interviews

In de interviews zijn geen concrete suggesties gedaan (anders dan een verwijzing naar de bemoeigoederen) om dit te realiseren.

5.3 Generaliseerbaarheid naar superverlaagde btw of nultarieven

Op dit moment wordt superverlaagde btw in Nederland niet toegepast. Nultarieven worden wel toegepast, maar deze hebben een volledig ander doel dan het verlaagde btw-tarief. De uitkomsten van dit onderzoek zijn te generaliseren naar mogelijk toekomstige superverlaagde btw en nultarieven indien de context (productgroep en beoogd doel) overeenstemmen met die van het verlaagde btw-tarief.

5.3.1 Superverlaagde btw

Er zijn in Nederland (nog) geen superverlaagde btw-tarieven in gebruik. Mochten er voornemens zijn om dit in te gaan zetten, dan kan dit onderzoek naar het verlaagde btw-tarief wellicht gebruikt worden als deel van een ex-ante evaluatie. De relevantie van dit onderzoek hangt vooral af van de context waarin de superverlaagde btw wordt ingezet. Bijvoorbeeld: indien onderzocht wordt om één dienst of product waarvoor nu de huidige verlaagde btw geldt te plaatsen onder het superverlaagde tarief en indien hier hetzelfde doel mee wordt nagestreefd, dan zijn de uitkomsten van deze studie goed te generaliseren. Indien het echter om andere producten of diensten gaat of indien er een ander doel wordt nagestreefd, dan is het generaliseren van de uitkomsten van deze studie niet verstandig.

5.3.2 Nultarieven

Er zijn in Nederland verschillende productgroepen die onder het nultarief vallen, zie Tabel 14. De reden dat deze productgroepen hieronder vallen wordt ingegeven door het principe dat prestaties belast worden in het land waar ze worden verbruikt: het bestemmingslandbeginsel. (Kamerstukken II 32140, 2021-2022) Nederland kent geen nultarief op andere leveringen of diensten.¹⁰³ Doordat de huidige doelen van het verlaagde btw-tarief en het doel van het nultarief volledig verschillen zijn de uitkomsten niet te generaliseren. Echter, indien in de toekomst het nultarief wordt toegepast voor dezelfde doelen als de verlaagde btw dan zijn de resultaten van deze studie uiteraard wel te generaliseren. De budgettaire kosten zullen sterk toenemen en indien er sprake is van doeltreffendheid zal dit mogelijk ook toenemen.

¹⁰³ Tijdens de uitvoering van dit onderzoek zijn zonnepanelen onder het nultarief komen te vallen. Daarom klopt deze opmerking niet meer helemaal. Omdat dit gedurende het onderzoek heeft plaatsgevonden nemen we dit niet mee in onze analyses.

Tabel 14. Goederen en diensten met nultarief (Belastingdienst, Btw-tarief, 2023)

Productgroep
Goederen die u levert naar het buitenland
Goederen die nog niet zijn ingevoerd
Goederen die u levert aan of in een btw-entrepot
De levering van schepen en vliegtuigen
De bevoorrading van schepen en vliegtuigen
Visvangst
Accijnsgoederen
Diensten bij invoer en uitvoer van goederen naar landen buiten de EU
Internationaal personenvervoer
Werk aan goederen die worden uitgevoerd naar niet-EU-landen
Bemiddeling bij vervoer, opslag en invoer

5.4 Aanbevelingen

De onderzoekers willen drie aanbevelingen meegeven:

- **Evalueer kritisch of de doelen van het verlaagde btw-tarief (nog steeds) relevant zijn. De reden waarom een bepaald product of dienst wel of niet onder het verlaagde btw valt is decennia geleden bepaald en is niet altijd meer actueel.**
- **Overweeg meer doelmatige beleidsinstrumenten om doelen te bereiken. Door het verlaagde btw-tarief een sterk ongericht beleidsinstrument is, worden doelen beperkt bereikt tegen zeer hoge kosten.**
- **Maak een duidelijke keuze tussen een selectieve strategie en radicale strategie indien het verlaagde btw-tarief wordt aangepast. In het eerste geval wordt het verlaagde btw-tarief aangepast door de zwakste plekken aan te pakken. De productgroepen die het minst doeltreffend en doelmatig zijn, vallen dan niet meer onder het verlaagde btw-tarief. In het tweede geval wordt het verlaagde btw-tarief volledig afgeschaft, bijvoorbeeld door het verlaagde en algemene tarief naar elkaar toe te laten groeien.**

In deze laatste paragraaf van dit rapport presenteren we onze aanbevelingen. Hierbij hanteren we een breder perspectief dan we in de rest van het rapport hebben gehanteerd. Uiteraard komen de aanbevelingen voor rekening van de onderzoekers en is hier meer subjectiviteit bij van toepassing dan bij de rest van het onderzoek.

5.4.1 *Evalueer kritisch of de doelen van het verlaagde btw-tarief nog steeds relevant zijn*

In dit rapport is duidelijk geworden dat er vier hoofddoelen van het verlaagde btw-tarief zijn: (1) minder fiscale druk op minder draagkrachtigen, (2) bemoeigoederen, (3) ondersteunen sectoren en (4) creëren van meer werkgelegenheid. Er zou kritisch moeten gekeken of deze doelen nog steeds nastrevenswaardig zijn of dat economische of maatschappelijke ontwikkelingen in de afgelopen decennia nopen tot een aanpassing. Hieronder geven we kort onze visie, maar we zijn ons er uiteraard van bewust dat dit een maatschappelijke en politieke discussie is. De inschatting van het maatschappelijk draagvlak voor bepaalde doelen komt dan ook volledig voor rekening van de auteurs.

- In ons perspectief is er een breed maatschappelijk draagvlak voor enige mate van nivellering waardoor het verminderen van fiscale druk op minder draagkrachtigen passend is. Dit lijkt ons dus een passend doel. Wellicht dat er wel discussie kan zijn over de selectie van productgroepen. Vanuit het perspectief van basisbehoeften zou het ons logischer lijken om een dienst als internettoegang voor huishoudens te selecteren dan producten uit de sierteelt. De eerste is inmiddels veel meer een basisbehoefte dan de tweede.
- Ook voor bemoeigoederen lijkt er maatschappelijk draagvlak te zijn en zijn er economische redenen om de consumptie hiervan te ondersteunen. De vraag is veel meer of de selectie van productgroepen die onder het verlaagde btw-tarief vallen (cultuur, logies, personenvervoer) nog steeds de juiste is.
- Voor het sec ondersteunen van specifieke sectoren, met dus nadrukkelijk niet als doel dat het gaat om bemoeigoederen, vinden we het lastiger om te duiden of hiervoor draagvlak is. Waarom zou één bepaalde sector ondersteund moeten worden en andere sectoren niet? Alleen voor de sierteelt wordt hier een argument voor gegeven (Nederland is een grote exporteur en als wij het afschaffen dan volgen wellicht andere landen), maar voor de andere sectoren hebben we geen argumenten gevonden.
- Het creëren van meer werkgelegenheid kent uiteraard een groot maatschappelijk belang. Er is echter duidelijk sprake van cycli met tekorten en overschotten op de arbeidsmarkt. Het lijkt ons verstandiger om de werkgelegenheid in sommige periodes te ondersteunen en in andere periodes niet. Het verlaagde btw-tarief heeft een rigide karakter. Hierdoor geven we altijd plankgas, terwijl we soms juist op de rem zouden moeten trappen. Doordat we niet eens zeker weten of (en in welke gevallen) het verlaagde btw-tarief daadwerkelijk leidt tot meer werkgelegenheid, is het best mogelijk dat we plankgas geven terwijl ergens anders de rem wordt aangetrokken. De tekorten op de arbeidsmarkt zijn een mogelijk voorbeeld van zo een rem.

In het verlengde van het bovenstaande willen we graag wijzen op de **interactie tussen verschillende doelen**. Het verlaagde btw-tarief voor bepaalde productgroepen om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen is in enige mate doeltreffend. Als we naar de bestedingsaandelen van de producten en diensten kijken die passen bij dit doel, dan lijkt het weinig impact te hebben op de mate van (de)nivellering in Nederland.¹⁰⁴ Als we echter kijken naar de bestedingsaandelen van de productgroepen die niet passen onder dit doel, maar wel onder bemoeigoederen (cultuur, logies), dan moeten we concluderen dat er -op zijn minst voor bepaalde producten en diensten- sprake is van een denivellerend(!) effect. Tabel 15 toont voor verschillende producten in de productgroepen cultuur en logies de bestedingsaandelen voor de drie laagste en drie hoogste inkomensdecielen in 2015¹⁰⁵. De 30% van de Nederlanders met hoogste inkomens gaven als deel van hun inkomen bijvoorbeeld twee keer zoveel uit aan *deelname recreatie en sport* dan de 30% van de Nederlanders in de laagste inkomens. Aangezien huishoudens in de hogere decielen een veel hoger inkomen hebben dan de huishoudens in het lagere deciel geven zij in absolute zin nog veel meer uit. Hogere inkomens profiteren daarmee niet alleen relatief (1,6% versus 0,8%), maar ook absoluut sterker van het verlaagde btw-tarief dan lage inkomens.

¹⁰⁴ Overigens leiden kleinere huishoudgroottes, groeiende welvaart en verandering in consumptievoorkeuren ertoe dat productcategorieën die vallen onder het verlaagde btw-tarief over de jaren steeds minder een groter aandeel hebben in de consumptie van lagere inkomensgroepen. (Kamerstukken II 22112, 2008-2009) Met andere woorden doordat Nederland sinds 1968 anders is gaan consumeren, is het nivellerende effect van de btw kleiner geworden.

¹⁰⁵ We hanteren de cijfers van 2015 en niet van 2020 omdat de effecten van de maatregelen in het kader van Covid-19 een flinke impact hadden op veel van deze bestedingen in 2020.

Tabel 15. Verschil bestedingsaandeel van de drie laagste inkomensdecielen en de drie hoogste inkomensdecielen voor verschillende producten in de productgroepen cultuur en logies. Zie Bijlage 5 voor meer details.

Productgroep	Gemiddeld bestedingsaandeel 1 ^e , 2 ^e en 3 ^e inkomensdeciël 2015 ¹⁰⁶	Gemiddeld bestedingsaandeel 8 ^e , 9 ^e en 10 ^e inkomensdeciël 2015
Hotels, motels e.d.	0,5%	0,9%
Bungalowparken e.d.	0,4%	1,1%
Kranten en tijdschriften	0,4%	0,5%
Boeken	0,5%	0,4%
Musea, bibliotheken e.d.	0,2%	0,2%
Bioscopen e.d.	0,3%	0,3%
Deelname recreatie en sport	0,8%	1,6%
Entree attracties e.d.	0,1%	0,2%

5.4.2 Overweeg meer doelmatige beleidsinstrumenten om doelen te bereiken

In dit onderzoek komt duidelijk naar voren dat de grootste uitdaging van het verlaagde btw-tarief de lage mate van doelmatigheid is. Afhankelijk van de context kan het meer of minder doeltreffend zijn, maar het is vooral een instrument dat ontzettend kostbaar is. De uitkomst dat bijna €20 moet worden uitgegeven om €1 bij het eerste bestedingsdeciël te krijgen zou in ons perspectief bij elke beleidsmaker tot grote zorgen moeten leiden. Als we naar bepaalde productgroepen kijken, dan zien we zelfs dat het verlaagde btw-tarief denivellerend werkt.

Het spreekt voor zich dat andere beleidsinstrumenten ook hun beperkingen kennen, maar in veel gevallen zal het in de praktijk een hogere doelmatigheid kennen dan het verlaagde btw-tarief. Ondoelmatigheid is immers een inherente eigenschap van het verlaagde btw-tarief als dit wordt ingezet om gericht beleid te maken. Twee voorbeelden:

- Als het doel is om fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen, dan kan je het best beleid maken dat specifiek gericht is op het verminderen van de fiscale druk op minder draagkrachtigen. Dit lijkt evident, maar het verlaagde btw-tarief verlicht de fiscale druk van *alle* huishoudens, inclusief de zeer draagkrachtige huishoudens. Hiermee is het een zeer kostbaar instrument. In concreto: Een persoon met een minimumloon die zijn of haar avondeten in een supermarkt koopt krijgt *relatief* net zo veel ondersteuning van het verlaagde btw-tarief (9% versus 21%) als de persoon die in een sterrenrestaurant dineert. In *absolute* zin krijgt het sterren-diner zelfs veel meer ondersteuning omdat de rekening veel hoger is dan het bonnetje van de supermarkt. Hier kon¹⁰⁷ tegenin worden gebracht dat de hogere inkomens een kleiner deel van hun inkomen besteden aan voeding dan de lage inkomens, waardoor de ondersteuning als deel van de bestedingen relatief sterk bij lage inkomens terecht komt. Maar het zou uiteraard veel doelmatiger zijn geweest als er überhaupt geen rekeningen van sterrenrestaurants ondersteund worden omdat dit niet bijdraagt aan het verlichten van fiscale druk op minder draagkrachtigen.

¹⁰⁶ We hebben bewust gekozen om hier structureel de data van 2015 te gebruiken. De meest recente data komen uit 2020, maar deze wordt sterk beïnvloed door de maatregelen tijdens Covid-19.

¹⁰⁷ Merk op dat dit argument in 1968 gold, maar tegenwoordig niet meer. Zie Kamerstukken II 22112, 2008-2009.

- Als het doel is om ontleding tegen te gaan, dan kan je waarschijnlijk het best gericht beleid maken voor de groepen die minder zijn gaan lezen of helemaal niet (meer) lezen. Het verlaagde btw-tarief zorgt ervoor dat boeken goedkoper worden. Dit betekent dat hoe meer boeken mensen kopen, hoe meer ondersteuning ze krijgen. *Kopers van boeken* worden ondersteund (en hoe meer ze uitgeven aan boeken, hoe hoger de ondersteuning), terwijl je juist de niet-lezers wilt ondersteunen om te gaan lezen. Daarbij is tevens de vraag of doelgroep überhaupt veel meer gaat lezen als de prijs van boeken iets daalt. Wellicht is het beter om openbare bibliotheken te ondersteunen. Ook private initiatieven zoals zwerfboeken, minibiebs of zelfs fenomenen op sociale media zoals Bookstagram en BookTok kunnen wellicht een grote impact hebben.

5.4.3 Maak een duidelijke keuze tussen een selectieve en radicale strategie indien het verlaagde btw-tarief wordt aangepast

In dit rapport hebben we het verlaagde btw-tarief in een groot aantal verschillende delen (op basis van doelen, productgroepen, producten of diensten) opgesplitst en deze weer beoordeeld op doeltreffendheid, doelmatigheid en alternatieve instrumenten. Het is duidelijk dat er verbetermogelijkheden zijn. Indien de ambitie bestaat om verbeteringen aan te brengen, dan is het onzes inziens goed om een duidelijke keuze te maken tussen een selectieve en een radicale strategie.

- Een **selectieve** strategie gaat ervanuit dat bepaalde delen van het beleid met betrekking tot het verlaagde btw-tarief niet goed werken en dat deze onderdelen moeten worden aangepast. Wellicht moeten er bepaalde productgroepen waar sprake is van beperkte doeltreffendheid en/of doelmatigheid van het verlaagde btw-tarief naar het reguliere btw-tarief. Wellicht moeten de doelen worden aangepast. Door het verlaagde btw-tarief bij te schaven krijgen we een instrument dat wellicht wat minder ondoelmatig en wat meer doeltreffend is. Het voordeel van deze optie is dat de evident zwakke plekken van dit beleidsinstrument kunnen worden aangepakt. Bovendien zijn dit soort kleine wijzigingen relatief eenvoudig uit te voeren. Het nadeel van deze optie is echter dat het inherente probleem van de verlaagde btw (beperkt doeltreffend, niet doelmatig) niet opgelost wordt. Ook kan het zorgen voor druk vanuit bepaalde sectoren omdat zij wel geraakt worden en andere sectoren niet.
- Een **radicale** strategie gaat ervanuit dat het verlaagde btw-tarief in zijn geheel niet werkt en moet worden afgeschaft. Hierdoor kan het regulier btw-tarief naar beneden worden bijgesteld en kan dit budgetneutraal ingevoerd worden. In de literatuur wordt zelfs beargumenteerd dat niet alleen het verlaagde btw-tarief, maar ook de vrijstellingen moeten verdwijnen. (Cnossen S. , *Modernizing the European VAT*, 2020). Een voordeel van deze radicale strategie is dat het ertoe gaat leiden dat het eerdergenoemde inherente probleem van de verlaagde btw verdwijnt. Ook kan de druk van uit sectoren die voordeel hebben van de verlaagde btw relatief beperkt zijn omdat ze allemaal dezelfde behandeling krijgen. Het nadeel van deze optie is uiteraard dat het een grote en complexe beleidswijziging. Wellicht is het een mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief en het algemene tarief langzaam naar elkaar toe te laten groeien. Zo worden schokeffecten voorkomen.

Een belangrijk aspect bij het maken van de bovenstaande keuze is de invloed van organisaties die belangen van sectoren verdedigen. De trend is eerder om steeds meer productgroepen onder het verlaagde btw-tarief te laten vallen (Krever & de la Feria, 2013) (Cnossen S. , *Modernizing the European VAT*, 2020). De discussies die nu spelen gaan ook bijna uitsluitend over het verlagen van de btw voor bepaalde producten, zoals zonnepanelen

(Kamerstukken II 36202, 2022-2023), groenten en fruit (Kamerstukken II 32763, 2021-2022), OV (Kamerstukken II 36200 XII, 2022-2023), nieuwe en toekomstige innovatieve vormen van nieuwsvoorziening en onafhankelijke journalistieke platforms (Kamerstukken II 35302, 53, 2019-2020), materiaalkosten voor isolatiemateriaal (Kamerstukken II 32813, 2021-2022), boodschappen (Kamerstukken II 36200, 12, 2022-2023), alternatieve geneeskunde (Kamerstukken II 34302, 2015-2016), kringloopwinkels (Kamerstukken II 32852, 2020-2021), en zeer beperkt over het uniformeren van de btw.

Verwijzingen

- Abadie, A., & Gardeazabal, J. (2003). The Economic Costs of Conflict: A Case Study of the Basque Country. *The American Economic Review*, pp. No. 1 (Mar., 2003), pp. 113-132 (20 pages). Opgehaald van <https://www.jstor.org/stable/3132164>
- APE. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief cultuur en media*. Opgehaald van https://warekennis.nl/wp-content/uploads/2018/02/Goudriaan_et_al_2008_verlaagde_btw_cultuur.pdf
- Arbeidsinspectie. (2021). *Jaarverslag 2021 van de Nederlandse Arbeidsinspectie*. Opgehaald van <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D17800>
- Belastingdienst. (2023). *Btw-tarief*. Opgehaald van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_berekenen_aan_uw_klanten/btw_berekenen/btw_tarief/btw_tarief
- Belastingdienst. (2023). *Overzicht tarieven en schijven | AOW-leeftijd bereikt vóór 2023*. Opgehaald van https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/inkomstenbelasting/heffingskortingen_boxen_tarieven/boxen_en_tarieven/overzicht_tarieven_en_schijven/u-hebt-voor-2023-aow-leeftijd
- Benedek, D., de Mooij, R., & Wingender, P. (2015). *Estimating VAT Pass Through*. International Monetary Fund. Opgehaald van <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2015/214/article-A001-en.xml>
- Benzarti, Y., & Carloni, D. (2017). Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France. *NBER*, p. Working Paper 23848.
- Benzarti, Y., Carloni, D., Harju, J., & Kosonen, T. (2020). What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes. *Journal of Political Economy*, pp. Volume 128, Number 12. Opgehaald van <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/710558>
- Bettendorf, L., & Cnossen, S. (2014). The Long Arm of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience. *CESifo Working Paper No. 4730*. Opgehaald van https://www.cesifo.org/DocDL/cesifo1_wp4730.pdf
- Bettendorf, L., & Cnossen, S. (2015). The Long Shadow of the European VAT, Exemplified. In *FinanzArchiv. Public Finance Analysis* (pp. 118-139). Opgehaald van https://www.researchgate.net/publication/275467419_The_Long_Shadow_of_the_European_VAT_Exemplified_by_the_Dutch_Experience
- Bettendorf, L., Cnossen, S., & van Ewijk, C. (2012). BTW-verhoging treft hoge en lage inkomens even sterk. *Mejudice*. Opgehaald van <https://www.mejudice.nl/artikelen/detail/btwverhoging-treft-hoge-en-lage-inkomens-even-sterk>
- Binnenlands Bestuur. (2022). *Woningtekort nog steeds hoog op de agenda*. Opgehaald van <https://www.binnenlandsbestuur.nl/ruimte-en-milieu/bestuursacademie-nederland/woningtekort-nog-steeds-hoog-op-de-agenda>

- Boeters, S., Böhringer, C., Büttner, T., & Kraus, M. (2006). *Economic Effects of VAT Reform in Germany*. Mannheim: ZEW Discussion Papers, No. 06-030, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW). Opgehaald van <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/24222/1/dp06030.pdf>
- Borowiecki, K., & Navarrete, T. (2018). Fiscal and economic aspects of book consumption in the European Union. *Journal of Cultural Economics*, pp. volume 42, pages 309–339 (2018). Opgehaald van <https://link.springer.com/article/10.1007/s10824-017-9307-z>
- Borselli, F., Salvatore, C., & Romagnano, E. (2012). Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union. *International VAT Monitor*.
- CBS. (2015). 'Maak arbeid schaars en duur'. Opgehaald van <https://www.cbs.nl/nl-nl/corporate/2015/32/maak-arbeid-schaars-en-duur->
- Charlet, A., & Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, p. 943. Opgehaald van <https://search.oecd.org/ctp/consumption/46073502.pdf>
- Chernozhukov, V., Wüthrich, K., & Zhu, Y. (2018). *A t-test for synthetic controls*. arXiv. Opgehaald van <https://arxiv.org/pdf/1812.10820.pdf>
- Cho, V. (2009). A study of the non-economic determinants in tourism demand. *International Journal of Tourism Research*, pp. 12(4), 307–320. Opgehaald van <https://doi.org/10.1002/jtr.749>
- Cnossen, S. (2019, december 12). Modernisering van de btw. *Economisch Statistische Berichten*. Opgehaald van <https://esb.nu/wp-content/uploads/2022/11/afChRoGVXPzWZjsPPuXydArXtV8.pdf>
- Cnossen, S. (2020). Modernizing the European VAT. *CESifo Working Paper, No. 8279*. Opgehaald van https://www.econstor.eu/bitstream/10419/217030/1/cesifo1_wp8279.pdf
- Cnossen, S. (2022). The C-inefficiency of the EU-VAT and what can be done about it. *International Tax Public Finance*, pp. 215–236. doi:<https://doi.org/10.1007/s10797-021-09683-0>
- Cnossen, S., & Jacobs, B. (2019). Ontwerp voor een beter belastingstelsel. *Economisch Statistische Berichten*. Opgehaald van <https://esb.nu/wp-content/uploads/2022/11/FUxifJwaLD9IdEab4UTfYAiJmME.pdf>
- Copenhagen Economics. (2007). *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. Opgehaald van https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study_reduced_vat.pdf
- Council of European Union. (2003). *Evaluation report on the experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services - Commission staff working paper*. Opgehaald van https://www.eumonitor.nl/9353000/1/j4nvgs5kjg27kof_j9vvik7m1c3gyxp/vi7jgsva8bzm/f=/10220_03_add_1.pdf
- CPB. (2002). *De pijlers onder de kenniseconomie. Opties voor institutionele vernieuwing*. Opgehaald van <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/de-pijlers-onder-de-kenniseconomie-opties-voor-institutionele-vernieuwing.pdf>

- CPB. (2003). *Contra-expertise effecten BTW-verlaging*. CPB. Opgehaald van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-28600-IXB-24-b1.pdf>
- CPB. (2014). *Bouwstenen voor een moderne BTW*. Opgehaald van <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-policy-brief-2014-02-bouwstenen-voor-een-moderne-btw.pdf>
- CPB. (2014). *Robust estimation of the VAT pass-through in the Netherlands*. CPB Discussion paper 297. Opgehaald van <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-discussion-paper-297-robust-estimation-vat-pass-through-netherlands.pdf>
- CPB. (2017). *Cheaper and more haircuts after VAT-Cut?* CPB Discussion Paper 368. Opgehaald van <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Discussion-Paper-368-Cheaper-and-more-haircuts-after-VAT-Cut.pdf>
- CPB. (2022). *Inequality and Redistribution in the Netherlands*. Opgehaald van <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Discussion-Paper-436-Inequality-and-Redistribution-in-the-Netherlands.pdf>
- CPB, IHS, CAPP, CASE, & IFS. (2012). *A study on the economic effects of the current VAT rates structure*. European Commission, TAXUD. Opgehaald van https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/vat_rates_structure_final_report.pdf
- CPNB. (2023). *De cijfers over de boekenmarkt in 2022*. Opgehaald van <https://cpnb.nl/nieuws/de-cijfers-over-de-boekenmarkt-in-2022/>
- Crouch, G. (1992). Effect of income and price on international tourism. *Annals of Tourism Research*, pp. 19(4), 643–664. Opgehaald van [https://doi.org/10.1016/0160-7383\(92\)90059-X](https://doi.org/10.1016/0160-7383(92)90059-X)
- Crouch, G. (1994). Price Elasticities in International Tourism. *Hospitality Research Journal*, pp. 17(3), 27–39. Opgehaald van <https://doi.org/10.1177/109634809401700304>
- De Amores Hernandez, A., Barrios, S., & Speitmann, R. (2023). *Price Effects of Temporary VAT Rate Cuts: Evidence from Spanish Supermarkets*. European Commission, 2023, JRC132542. Opgehaald van https://publications.jrc.ec.europa.eu/repository/bitstream/JRC132542/JRC132542_01.pdf
- De Cocq, M. (2018). Tieners en jongvolwassenen lezen weer minder. *Parool*. Opgehaald van <https://www.parool.nl/kunst-media/tieners-en-jongvolwassenen-lezen-weer-minder~baac66ff/>
- de Kam, F. (2011, april 22). Krijgt Nederland een uniform BTW-tarief? *NRC Handelsblad*. Opgehaald van http://hoadd.noordhoff.nl/sites/7631/_assets/7631d03.pdf
- de la Feria, R. (2015, 43(2)). Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. *Intertax*, pp. 152–172. Opgehaald van <https://eprints.whiterose.ac.uk/135598/1/RdelaFeria-VATRates-Intertax-Nov2014-Final.pdf>
- de la Feria, R., & Walpole, M. (2020). The Impact of Public Perceptions on General Consumption Taxes. *British Tax Review*, pp. 67/5, 637–669. Opgehaald van https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3723750

- de Mol van Otterloo, S., & Kranendonk, E. (2021, februari 8). Btw-verlaging mondkapjes doorberekend in prijzen. *Economisch Statistische Berichten*. Opgehaald van <https://esb.nu/kort/20062198/btw-verlaging-mondkapjes-doorberekend-in-prijzen>
- De rechtspraak. (2023). *Selectiecriteria*. Opgehaald van <https://www.rechtspraak.nl/Uitspraken/paginas/selectiecriteria.aspx>
- Deroose, S., & Afman, E. (2016, December 19). De Raad van State als begrotingsraad: effectiviteit en uitdagingen. *Economisch Statistische Berichten*. Opgehaald van https://esb.nu/wp-content/uploads/2022/11/RqxH9WrCwny7Z1uPIX_YfF1Bz0w.pdf
- Dialogic. (2019). *Evaluatie NBTC 2016-2018*. Opgehaald van https://www.dialogic.nl/wp-content/uploads/2019/01/Dialogic-Evaluatie-NBTC_eindrapportage_final.pdf
- Dialogic, & APE. (2017). *Economische ontwikkelingen in de cultuursector, 2009-2016*. Opgehaald van <https://www.dialogic.nl/wp-content/uploads/2016/12/Economische-ontwikkelingen-in-de-cultuursector-2009-2016.pdf>
- Dialogic, & APE. (2022). *Evaluatie aftrek specifieke zorgkosten*. Opgehaald van <https://www.dialogic.nl/wp-content/uploads/2022/11/evaluatie-aftrek-specifieke-zorgkosten.pdf>
- Dickson, I., & White, D. (2008). Tax design insights from the New Zealand Goods en Services Tax (GST) model. *Working paper No60 - Centre for Accounting, Governance and Taxation Research, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington*. Opgehaald van <https://www.wgtn.ac.nz/cagtr/working-papers/wp-60.pdf>
- DNB. (2023). *De Woningmarkt*. Opgehaald van <https://www.dnb.nl/actuele-economische-vraagstukken/woningmarkt/>
- DNB. (2023). *Labour market*. Opgehaald van <https://www.dnb.nl/en/current-economic-issues/labour-market/>
- DOVA. (2022). *Toelichting op Landelijk Tarievenkader*. Opgehaald van https://www.dova.nu/sites/default/files/toelichting_op_het_ltk_20_september_2022.pdf
- DOVA. (2023). *Tarieven*. Opgehaald van <https://www.dova.nu/themas/tarieven>
- EPRS. (2021). *VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for business and consumers*. Brussels: European Union. Opgehaald van [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694215/EPRS_STU\(2021\)694215_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/694215/EPRS_STU(2021)694215_EN.pdf)
- Erbill, L., Keen, M., Bodin, J., & Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund.
- Gemeente Amsterdam. (2023). *Toekomst binnenstad*. Opgehaald van <https://www.amsterdam.nl/stadsdelen/centrum/aanpak-binnenstad/toekomst-binnenstad/>
- Greathouse, J. (2022). *Scul: Regularized Synthetic Controls in Stata*. Opgehaald van <https://ssrn.com/abstract=4196189>
- Handelingen II 2406. (1967-1968). Opgehaald van https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19671968/0000237814/1/pdf/SGD_19671968_0000416.pdf

- Harju, J., & Kosonen, T. (2014). *The inefficiency of reduced VAT rates: Evidence from restaurant industry*. Government Institute for Economic Research. Opgehaald van https://www.iipf.org/papers/Harju-The_inefficiency_of_reduced_VAT_rates-105.pdf?db_name=IIPF69&paper_id=270
- Harris, T., Phillips, D., Warwick, R., Goldman, M., Jellema, J., Goraus, K., & Inchauste, G. (2018). Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and middle income countries. *IFS Working Paper W18/11*. Opgehaald van https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/WP201811.pdf
- Hoge Raad 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2560. (sd). Opgehaald van <https://uitspraken.rechtspraak.nl/#!/details?id=ECLI:NL:HR:2016:2560>
- Hospitality Europe. (2017). *Report on the benefits of low VAT on job creation and competitiveness in the European Union*. Opgehaald van <https://www.hotrec.eu/wp-content/customer-area/storage/8048404f3772dd72f3d8e0c4f0562e22/Report-on-the-benefits-of-low-VAT-on-job-creation-and-competitiveness-4-May-2017.pdf>
- IFS, CPB, CAPP, CASE, ETLA, IFO, & IHS. (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. TAXUD/2010/DE/328. Opgehaald van https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_evaluation_vat.pdf
- IMF. (2016). *IMF Country report NO.16/46 Kingdom of the Netherlands*. Opgehaald van <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr1646.pdf>
- IVM, GHK, TME, BIO, Ecologic, SERI, . . . Naider. (2008). *The use of differential VAT rates to promote changes in consumption and innovation*. Brussels: European Commission, DG Environment. Opgehaald van https://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/vat_final.pdf
- Jacobs, B. (2015). Belastingherziening is een farce. *Economische Statistische Berichten*. Opgehaald van https://esb.nu/wp-content/uploads/2022/11/459-459_column.pdf
- Johnson, P., & Myles, G. (2011). The Mirrlees Review. *Fiscal Studies*, pp. Vol. 32, No. 3, SPECIAL ISSUE ON THE MIRRLEES REVIEW, pp. 319-329 (11 pages). Opgehaald van <https://www.jstor.org/stable/24440227>
- Kamerstukken II 13104. (1974-1975). 9. Opgehaald van https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19741975/0000202300/1/pdf/SGD_19741975_0003446.pdf
- Kamerstukken II 18100. (1983-1984). Opgehaald van 1: https://www.rijksfinancien.nl/sites/default/files/kamerstuk_pdf/mn1984.pdf
- Kamerstukken II 18135. (1983-1984). 3. Opgehaald van https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19831984/0000137951/1/pdf/SGD_19831984_0006215.pdf
- Kamerstukken II 19562. (1985-1986). 3. Opgehaald van https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19851986/0000121727/1/pdf/SGD_19851986_0007945.pdf
- Kamerstukken II 19812;. (1986-1987). 2. Opgehaald van <https://docplayer.nl/63296935-Tweede-kamer-der-staten-generaal.html>
- Kamerstukken II 22112. (2008-2009). 764. Opgehaald van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-22112-764.pdf>

Kamerstukken II 24428. (1995-1996). Opgehaald van 3:
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/kst-24428-3.pdf>

Kamerstukken II 26820. (1999-2000). 12. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-26820-12.pdf>

Kamerstukken II 32140. (2021-2022). 119 - *bijlage 5*. Opgehaald van
<https://open.overheid.nl/repository/ronl-4c20d1b446057012ffb8ccab23b524bc934dcb96/1/pdf/bijlage-5-beleidsruimte-btw-tarievenrichtlijn.pdf>

Kamerstukken II 32500. (2011). *Bijlage "Toelichting woonvisie"*. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2011D36762>

Kamerstukken II 32740. (2010-2011). 1. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-32740-1-n1.pdf>

Kamerstukken II 32763. (2021-2022). 583. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D13201>

Kamerstukken II 32813. (2021-2022). 932. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2021D45442>

Kamerstukken II 32847. (2010-2011). 2. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/kst-32847-1.pdf>

Kamerstukken II 32852. (2020-2021). 147. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2021D14585>

Kamerstukken II 34302. (2015-2016). 67. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2015D43319>

Kamerstukken II 34775. (2017-2018). 2. Opgehaald van
https://www.rijksfinancien.nl/sites/default/files/kamerstuk_pdf/kst-34775-2.pdf

Kamerstukken II 35026. (2018-2019). Opgehaald van 3:
https://www.rijksfinancien.nl/sites/default/files/kamerstuk_pdf/kst-35026-3.pdf

Kamerstukken II 35302. (2019-2020). 53. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2019D45799>

Kamerstukken II 35302. (2019-2020). 77. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-35302-77.pdf>

Kamerstukken II 3538. (2020-2021). Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/ah-tk-20202021-3538.pdf>

Kamerstukken II 35572. (2020-2021). 83. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-35572-83.pdf>

Kamerstukken II 35925. (2021-2022). 2. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-35925-2.pdf>

Kamerstukken II 36088. (2021-2022). 3. Opgehaald van
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-36088-3.pdf>

Kamerstukken II 36200. (2022-2023). 12. Opgehaald van
<https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D37110>

- Kamerstukken II 36200. (2022-2023). 2. Opgehaald van <https://open.overheid.nl/repository/ronl-deae469a2535e8269b2e6f91f4e92509fdcff86/1/pdf/Miljoenennota%202023%20Bijlagen.pdf>
- Kamerstukken II 36200 XII. (2022-2023). 94. Opgehaald van <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D51349>
- Kamerstukken II 36202. (2022-2023). 123. Opgehaald van <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2022D46560>
- Kamerstukken II 4074. (2019-2020). Opgehaald van <https://www.tweedekamer.nl/downloads/document?id=2020D34586>
- KiM. (2018). *Prijsgevoeligheid diensten personenvervoer*. Opgehaald van <https://www.kimnet.nl/binaries/kimnet/documenten/rapporten/2018/09/18/prijsgevoeligheid-diensten-personenvervoer/prijsgevoeligheid-diensten-personenvervoer.pdf>
- KiM. (2022). *Tariefinstrumenten: beter als ensemble? Hoe tarieven en andere instrumenten de keuze voor het openbaar vervoer beïnvloeden?* Opgehaald van https://www.kimnet.nl/binaries/kimnet/documenten/publicaties/2022/11/22/effect-en-tariefverlagingen-in-het-ov/KiM+brochure+Tariefinstrumenten_beter+als+ensemble_def2.pdf
- Kosonen, T. (2015). More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes. *Journal of Public Economics*, pp. vol. 131, issue C, 87-100. Opgehaald van https://econpapers.repec.org/article/eeepubeco/v_3a131_3ay_3a2015_3ai_3ac_3ap_3a87-100.htm
- Krever, R., & de la Feria, R. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. In *VAT Exemptions*. Wolters Kluwer. Opgehaald van https://www.researchgate.net/profile/Richard-Krever/publication/303863105_Ending_VAT_Exemptions_Towards_a_Post-Modern_VAT/links/575931df08ae9a9c954b3bf1/Ending-VAT-Exemptions-Towards-a-Post-Modern-VAT.pdf
- Krzikalova, K., Krajňák, M., & Friedrich, V. (2013). Impact of Reduced VAT Rate on the Behavior of the Labour Intensive Services Suppliers. *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, pp. 7(5):508-518. Opgehaald van https://www.researchgate.net/publication/287716507_Impact_of_reduced_VAT_rate_on_the_behavior_of_the_labour_intensive_services_suppliers
- LEI. (2007). *Beleidsevaluatie btw-regeling sierteeltproducten*. Opgehaald van <https://edepot.wur.nl/120629>
- Maples, A., & Sawyer, A. (2017, Volume 23). The New Zealand GST and its Global Impact: 30 years on. *New Zealand Journal of Taxation law and Policy*. Opgehaald van https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/52481662/Maples___Sawyer_2017Vol231NZJTL9-libre.pdf?1491366244=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DThe_New_Zealand_GST_and_its_Global_Impact.pdf&Expires=1675146764&Signature=PsqU0J8LZ9YLxp7-7xgEotS~4qBg

- Ministerie van Financiën. (2014). *IBO Agro-, visserij-, en voedselketens*. Opgehaald van <https://archieff.rijksbegroting.nl/system/files/12/2015-ibo-agro-visserij-en-voedselketens.pdf>
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., . . . Poterba, J. (2011). *Tax by design*. Institute for Fiscal Studies. Opgehaald van https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/taxbydesign.pdf
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., . . . Poterba, J. (2011). The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform. *FISCAL STUDIES*, pp. vol. 32, no. 3, pp. 331–359.
- MvA Wet op de Omzetbelasting. (1968). 9324. Opgehaald van https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19671968/0000239892/1/pdf/SGD_19671968_0002374.pdf
- MvT Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling. (2017). 34787-3. Opgehaald van Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling
- MvT Wet op de Omzetbelasting. (1968). 9324. Opgehaald van https://repository.overheid.nl/frbr/sgd/19671968/0000239888/1/pdf/SGD_19671968_0002371.pdf
- MvT Wijziging van de Mediawet 2008. (2022). 36 176 *Wijziging van de Mediawet 2008 in verband met het invoeren van een investeringsverplichting ten behoeve van Nederlands cultureel audiovisueel product*. Opgehaald van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/dossier/kst-36176-3.html>
- NIVEL. (2015). *Werk en Inkomen: kerngegevens & trends. Rapportage 2015*. . Opgehaald van <https://www.nivel.nl/sites/default/files/bestanden/Rapport-werk-en-inkomen-2015.pdf>
- NIVEL. (2021). *De afname van het percentage mensen dat aangeeft af te zien van zorg vanwege kosten stagneert: cijfers 2016 2021*. https://www.nivel.nl/sites/default/files/bestanden/1004180_0.pdf: Utrecht: Nivel, .
- NOS. (2023). *Ergernis over volle treinen groeit: 'Heel veel mensen moeten staan'*. Opgehaald van <https://nos.nl/artikel/2447093-ergernis-over-volle-treinen-groeit-heel-veel-mensen-moeten-staan>
- NRC. (2023). *Er werd meer verkocht in de boekhandel, met dank aan de Engelstalige boeken*. Opgehaald van <https://www.nrc.nl/nieuws/2023/01/26/er-werd-meer-verkocht-in-de-boekhandel-met-dank-aan-de-engelstalige-boeken-a4155427>
- NS. (2018). *Tarieven 2019: prijsstijging door btw en inflatie*. . Opgehaald van <https://nieuws.ns.nl/tarieven-2019-prijsstijging-door-btw-en-inflatie/>
- NS. (2023). *Maatregelen tegen drukte*. Opgehaald van <https://www.ns.nl/reisinformatie/service-verbeteren/maatregelen-tegen-drukte.html>
- NVDE. (2022). *Bewoner verdient isolatie of duurzame warmtetechniek snel terug door hoger energieprijzen*. Opgehaald van <https://www.nvde.nl/nvdeblogs/bewoner-verdient-isolatie-of-duurzame-warmtetechniek-snel-terug-door-hoge-energieprijzen>

- Nyfer. (2015). *Gastvrijheid en de btw. De economische risico's van btw-verhoging voor de gastvrijheidssector*. Opgehaald van <http://gastvrij-nederland.nl/images/RapportGastvrijNederlandendebtwdefinitief.pdf>
- OECD, & Korea Institute of Public Finance. (2014). *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*. OECD Publishing. Opgehaald van https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries_9789264224520-en#page1
- Omzetbelasting, toelichting Tabel I. (2022). Opgehaald van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0046571/2022-04-20/0>
- Owen, J., Battiau, P., & Charlet, A. (2011). VAT's next half century: Towards a single-rate system? *The OECD Observer*, pp. 284: 20-22. Opgehaald van https://www.researchgate.net/publication/291596415_VAT%27s_next_half_century_Towards_a_single-rate_system
- PBL. (2016). *Belastingverschuiving meer vergroening en minder complexiteit?* Opgehaald van https://www.pbl.nl/sites/default/files/downloads/pbl-2016-belastingverschuiving-meer-vergroening-en-minder-complexiteit-inclusief-erratum_1737.pdf
- Pike, R., Lewis, M., & Turner, D. (2009, August). Impact of VAT reduction on the consumer price indices. *Economic & Labour Market Review*, p. Vol 3 | No 8. Opgehaald van <https://link.springer.com/content/pdf/10.1057/elmr.2009.139.pdf>
- PWC. (2017). *Value Added Tax in Denmark. A guide for non-resident businesses*. Opgehaald van <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/pwc-value-added-tax-in-denmark.pdf>
- PWC. (2023). *Tax Summaries: New Zealand*. Opgehaald van Corporate - Other taxes: <https://taxsummaries.pwc.com/new-zealand/corporate/other-taxes>
- Regeling periodiek evaluatieonderzoek . (2022). Opgehaald van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0040754/2018-03-27>
- Richtlijn 2006/112. (2006). *Document 32006L0112*. Opgehaald van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
- Richtlijn 2009/47. (2009). *Document 32009L0047*. Opgehaald van Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32009L0047>
- Richtlijn 2022/542 . (2006). *Document 32022L0542*. Opgehaald van Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32022L0542>
- Rijksoverheid. (2020). *De Nederlandse belastingmix. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*. Opgehaald van <https://open.overheid.nl/repository/ronl-105946d9-e2a1-4a75-983a-b295b1264bc1/1/pdf/de-nederlandse-belastingmix.pdf>
- Rijksoverheid. (2022). *Inkomsten en uitgaven van het Rijk 2023*. Opgehaald van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/prinsjesdag/inkomsten-en-uitgaven>

- Rijksoverheid. (2023). *Vaste boekenprijs*. Opgehaald van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/lezen-en-bibliotheken/vaste-boekenprijs>
- Rover. (2023). *Statistieken*. Opgehaald van Volletreinen: <https://volletreinen.nl/statistieken>
- RTL Nieuws. (2022). *NS vreest nog minder trainen door personeelstekort*. Opgehaald van <https://www.rtlnieuws.nl/nieuws/nederland/artikel/5338058/ns-minder-treinen-personeelstekort>
- Rubil, I. (2022). Abandoning Reduced VAT Rates on Food to Increase the Amount and Coverage of Child Benefit: Simulation of Distributive Effects in Croatia. *27th RSEP International Conference on Economics, Finance & Business 8-9 September 2022, Rafael Hoteles Piramides, Madrid, Spain*. Opgehaald van https://rsepconferences.com/wp-content/uploads/2022/09/5_RUBIL.pdf
- SCP. (2018). *Lees:Tijd. Lezen in Nederland*. Opgehaald van <https://www.scp.nl/binaries/scp/documenten/publicaties/2018/01/18/lees-tijd/LeesTijd.pdf>
- Staatscourant 18947. (2022). *Convenant ter bevordering van de productie van de Nederlandse film, Nederlandse publieksfilms in het bijzonder, en het bioscoopbezoek in Nederland (Btw-convenant film 2022)*. Opgehaald van https://www.abrahamtuschinskifonds.nl/downloads/BTW-convenant_Film_2022.pdf
- Taxud. (2021). *VAT rates applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January 2021*. Opgehaald van https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-06/vat_rates_en.pdf
- Thomas, A. (2020). *Reassessing the regressivity of the VAT*. OECD Taxation Working Papers, No. 49: OECD Publishing. Opgehaald van <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/b76ced82-en.pdf?expires=1674560324&id=id&accname=guest&checksum=635BDBAA7427BFDE399D5D5994E1C45E>
- Universiteiten van Nederland. (2023). *Open access*. Opgehaald van <https://www.universiteitenvannederland.nl/openaccess>
- van den Bos, M. (2018). Vrijwel alle dagbladen zijn in handen van twee concerns. Wat merkt de lezer daarvan? *NRC*. Opgehaald van <https://www.nrc.nl/nieuws/2022/08/21/vrijwel-alle-dagbladen-zijn-in-handen-van-twee-concerns-wat-merkt-de-lezer-daarvan-a4139477>
- van Hilten, M., & van Kesteren, H. (2020). *Omzetbelasting*. Wolters Kluwer.
- van Opijnen, M. (2014). *Op en in het web: Hoe de toegankelijkheid van rechterlijke uitspraken kan worden verbeterd*. Universiteit van Amsterdam. Opgehaald van https://pure.uva.nl/ws/files/2086022/134882_17_Bijlage3.pdf
- Vane-Tempest, M. (2016). The effect of reduced value added tax rates for labor-intensive services: Evidence from hairdressers in Finland during years 2007-2011. Opgehaald van <https://aaltodoc.aalto.fi/handle/123456789/19826>
- Verstraten, P., & Zwaneveld, P. (2019, Oktober 11). Treinreiziger betaalt slechts klein deel van zijn maatschappelijke kosten. *Economische Statistische Berichten*. Opgehaald van <https://esb.nu/wp-content/uploads/2022/11/Q2BgoLzXKVv47YAzueMARLNMY1Q.pdf>

- Villamedia. (2018). *Staatssteun aan Belgische kranten onder de loep bij het Europees Hof*. Opgehaald van <https://www.villamedia.nl/artikel/staatssteun-aan-belgische-kranten-onder-de-loep-bij-het-europees-hof>
- Voedselbanken Nederland. (2023). *Feiten en Cijfers*. Opgehaald van <https://voedselbankennederland.nl/wat-we-doen/feiten-en-cijfers-voedselbanken/>
- Warren, N. (2008). *A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries*. OECD. Opgehaald van <https://www.oecd.org/social/soc/40986444.pdf>
- Werkgroep Fiscaliteit. (2016). *Rapport werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei*. Opgehaald van <https://www.taxlive.nl/media/1582/rapport-werkgroep-fiscaliteit.pdf>
- Werkgroep Uitvoering belasting- en premieheffing. (2010). 16. Uitvoering belasting- en premieheffing. Rapport brede heroverwegingen. Opgehaald van <https://open.overheid.nl/repository/ronl-archieef-46f45744-59c0-4de2-8e5a-7c7a4ec4d15c/1/pdf/16-uitvoering-belasting-en-premieheffing.pdf>
- Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling. (2018). Opgehaald van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0040448/2018-10-01>
- Wet op de omzetbelasting . (1968). Opgehaald van <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2023-01-01>
- Wijziging Wet op de omzetbelasting 1968. (2000). *Nr. WV 2000/113 M*. Opgehaald van <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2000-55-p10-SC23152.pdf>
- WUR. (2021). *Doorrekening effecten van btw-verhoging op sierteeltproducten in Nederland en EU. Update situatie 2021*. Opgehaald van <https://edepot.wur.nl/544239>
- Zeiger, P., & Lehtsaar, J. (2013, Vol. 9, No 2). Influence of the reduced value added tax rate on foodstuff on the expenses of households. *Economics and Rural Development*. Opgehaald van https://www.researchgate.net/profile/Peedu-Zeiger-2/publication/261849893_INFLUENCE_OF_THE_REDUCED_VALUE_ADDED_TAX_RATE_ON_FOODSTUFF_ON_THE_EXPENSES_OF_HOUSEHOLDS/links/00b49535a4b49a327b000000/INFLUENCE-OF-THE-REDUCED-VALUE-ADDED-TAX-RATE-ON-FOODSTUFF-ON

Bijlage 1. Toetsingskader

Hieronder wordt de Toetsingskader fiscale regelingen weergegeven. Dit is afkomstig uit de Rijksbegrotingsvoorschriften 2022.¹⁰⁸

Het toetsingskader fungeert als een soort trechter voor de haalbaarheid en wenselijkheid van fiscale regelingen. Als het antwoord op één van de vragen nee luidt, behoeft de volgende stap niet meer te worden gezet. Alleen indien alle vragen bevestigend en bevredigend kunnen worden beantwoord, komt een fiscale regeling aan de orde. Doel is vooral om te dwingen tot een heldere afweging over (nieuwe) overheidsuitgaven in het algemeen en daarnaast het specifieke instrument fiscale regelingen. Exacte criteria zijn hierbij vooraf niet te geven maar moeten per regeling zoveel mogelijk worden ingevuld en gekwantificeerd. De zesde stap over evaluatie ziet, in tegenstelling tot de eerste vijf, in beginsel op de periode ná invoering van de maatregel (ex post). De fiscale regelingen die in de bijlage «Fiscale regelingen» bij de Miljoenennota vermeld staan, worden periodiek geëvalueerd. Dat neemt niet weg dat ook ex ante, dus bij invoering of aanpassing van de regeling, de voorwaarden aanwezig moeten zijn om op termijn een goede evaluatie te verzekeren. Bij de evaluaties dienen dezelfde criteria (opnieuw) zoals in dit toetsingskader tegen het licht te worden gehouden. Indien daarbij blijkt dat de regeling niet meer aan één of meer van de gestelde toetsingselementen voldoet, kan dit leiden tot aanpassing of afschaffing van de maatregel. Conform de eisen van Periodiek Evaluatieonderzoek moet al het beleid periodiek worden geëvalueerd. Zie voor deze eisen de Regeling Periodiek Evaluatie Onderzoek. (Regeling periodiek evaluatieonderzoek, 2022) Als een fiscale regeling nieuw wordt geïntroduceerd of een bestaande fiscale regeling wordt geëvalueerd is dat aanleiding om een horizonbepaling op te nemen. Bij een positieve evaluatie wordt door de zevende vraag de afweging gemaakt of de betreffende regeling kan worden gehandhaafd. Bij het ontbreken van een evaluatie of een negatieve evaluatie vervalt de fiscale regeling automatisch.

1. Is sprake van een heldere probleemstelling?

Er wordt inzichtelijk gemaakt waarom er sprake is van een beleidsprobleem, dat wil zeggen van een met overheidsbeleid te sturen probleem. Deze eerste stap valt in twee delen uiteen:

- Waarom is de overheid de meest aangewezen partij? Duidelijk moet worden waarom oplossingen vanuit markt en/of samenleving (alleen) blijkbaar te kort schieten. Als dit laatste bijvoorbeeld voortvloeit uit een informatievoorsprong die de overheid heeft ten opzichte van marktpartijen wordt deze voorsprong van de overheid hard gemaakt. Op zelfde wijze worden andere argumenten voor overheidsinterventie beargumenteerd.
- Waaruit bestaat het probleem en hoe verhoudt dit zich tot het beleidsterrein van het betrokken departement? Hieruit moet duidelijk worden waarom een departement dit probleem tot zijn beleidsterrein rekent.

2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Als duidelijk is dat de overheid een taak heeft bij genoemd beleidsprobleem moet er een te bereiken doel worden gedefinieerd. De zogenoemde SMART-criteria zijn hierbij leidend: specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch en tijdgebonden. Deze criteria moeten zoveel

¹⁰⁸ Zie [rbv.rijksfinancien.nl]

mogelijk kwalitatief en kwantitatief worden ingevuld om zodoende ook achteraf te kunnen evalueren of, hoe en wanneer het doel verwezenlijkt is.

3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

Ter realisering van het geformuleerde overheidsdoel bestaat de keuze tussen financiële en niet financiële instrumenten. Gemotiveerd wordt aangegeven waarom voor een van beide is gekozen. De keuze voor een financieel instrument geeft in elk geval antwoord op de volgende vragen:

- Kan aangetoond worden waarom niet financiële alternatieven inferieur zijn, bijvoorbeeld te zwaar (sancties) of juist te licht (bijvoorbeeld voorlichting)?
- Hoe verhouden zich de kosten van een financieel instrument met die van de niet-financiële instrumenten?
- Welk gedrag probeert de financiële maatregel te sturen en langs welke kanalen kan genoemd instrument dit gedrag beïnvloeden («incentivestructuur»)?

4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Binnen de groep financiële instrumenten bestaat de keuze uit een heffing en een subsidie. Een gemotiveerde afweging moet de keuze tussen beide expliciet maken. Duidelijk wordt gemaakt waarom gewenst gedrag effectiever valt te stimuleren door gewenst gedrag fiscaal te bevoordelen dan door ongewenst gedrag te benadelen via een heffing. «Bewijzen» uit (bestaand of nieuw) onderzoek kunnen worden gebruikt om dit aan te tonen; maar ook andere criteria zijn denkbaar.

5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie? Zowel bij fiscale regelingen als bij directe uitgaven dienen algemeen geldende begrotingsregels te worden betracht. Voor de directe uitgaven betekent dit dat de subsidie moet worden ingepast in de uitgaven onder het uitgavenkader. Voor fiscale regelingen vereisen begrotingsregels dat de werking van de automatische stabilisatoren niet wordt belemmerd. De afweging tussen fiscale en niet-fiscale uitgaven gaat in elk geval in op de volgende criteria:

- Doelgroepbereik;
- Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid;
- Kosteneffectiviteit;
- Eenvoud;
- Inpasbaarheid in fiscale structuur;
- Budgettaire beheersbaarheid.

Deze criteria dienen zoveel mogelijk cijfermatig ingevuld te worden. Gelet op het kwantitatieve karakter van vooral de eerste criteria lijkt dit vooral bij deze criteria goed mogelijk.

6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

Vooraf wordt in elk geval het volgende duidelijk gemaakt:

- Wat wil men gaan evalueren, dat wil zeggen wat zijn kernelementen hierbij?
- Hoe wordt evaluatie uitgevoerd, dat wil zeggen welke waarderingscriteria en waarderingsmethoden?
- Hoe vaak gaat men evalueren (minimaal eens per vijf tot acht jaar)?

De evaluatie zelf moet alle hierboven genoemde stappen omvatten. Als bij de evaluatie blijkt dat de regeling niet meer aan één of meer van de gestelde toetsingselementen voldoet, is aanpassing of afschaffing van de maatregel geboden.

7. Is een horizonbepaling aan de orde?

Het ligt voor de hand dat als een fiscale regeling nieuw wordt geïntroduceerd of een bestaande regeling wordt geëvalueerd ook een horizonbepaling op te nemen zoals ook bij subsidies wettelijk het geval is. De afwegingen voor een fiscale regeling gelden immers niet voor de eeuwigheid. In een horizonbepaling wordt expliciet aangegeven voor welke duur de regeling geldt. Alleen indien ervóór het verstrijken van die termijn een positieve

evaluatie beschikbaar is, kan besloten worden om de regeling te continueren voor een opnieuw vast te stellen periode. Als er geen of geen positieve evaluatie is, vervalt de regeling automatisch. Als er wel een positieve evaluatie beschikbaar is, dwingt de horizonbepaling om weer de afweging te maken of aan de fiscale regeling opnieuw prioriteit wordt gegeven.

In deze paragraaf leggen we het toetsingskader op de literatuur achter vijf verschillende productgroepen. **In het algemeen kan gezegd worden dat het verlaagde btw-tarief slecht past binnen het toetsingskader fiscale regelingen. Alleen het verlaagde btw-tarief op elektronische publicaties past goed binnen het kader. Voor alle andere productgroepen valt vooral op dat probleemstellingen niet (volledig) helder zijn, er geen heldere en eenduidige doelen worden geformuleerd en de noodzaak van een financiële interventie niet aangetoond wordt. Wel is het duidelijk dat een subsidie beter past dan een heffing. Maar of een fiscale subsidie beter werkt dan een directe subsidie wordt niet volledig duidelijk. Hoewel de evaluatie voldoende gewaarborgd is kent het verlaagde btw-tarief geen horizonbepaling.**

De onderstaande tabel toont een samenvatting van onze analyse.

Vraag toetsingskader	Voedingsmiddelen en water	Culturele goederen en diensten	Arbeidsintensieve diensten	Sierteelt	Logiesverstreking	Personenvervoer	Elektronische publicaties	Genees- en hulpmiddelen
Heldere probleemstelling?	Nee	Nee	Nee	Nee	Deels	Nee	Ja	Nee
Helder een eenduidig geformuleerd doel?	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee
Noodzaak financiële interventie aangetoond?	Deels	Deels	Deels	Nee	Nee	Deels	Ja	Deels
Voorkeur subsidie boven heffing aangetoond?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Voorkeur fiscale subsidie boven directe subsidie aangetoond?	Deels	Deels	Deels	Deels	Deels	Deels	Ja	Deels
Evaluatie voldoende gewaarborgd?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Horizonbepaling aan de orde?	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee	Nee

Voedingsmiddelen en water

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Er is onze ogen niet sprake van een volledig heldere probleemstelling. Bij de invoering van het verlaagde btw-tarief werd voor voedingsmiddelen en water aangegeven dat het doel was om de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtigen te verlichten. Dit impliceert dat de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen te hoog was maar dat wordt niet als zodanig expliciet benoemd. Wat de situatie compliceert is dat ook niet geheel duidelijk is wat wordt bedoeld met het verlichten van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen (zie ook de discussie in Box 1 op pagina 25). Een ander doel is het ondersteunen van de basisbehoefte aan voedingsmiddelen en water. Dit impliceert dat (veel) mensen niet konden worden voorzien in de basisbehoefte aan voedingsmiddelen en water. Echter, uit de beleidsstukken wordt niet duidelijk in welke mate dit het geval was.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de doelen van het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water de volgende zijn: (1) verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en (2) het ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water zijn. Uit de toelichting bij de wet wordt echter niet duidelijk gemaakt hoeveel verlichting van de druk van de omzetbelasting noodzakelijk is en wanneer er sprake is van voldoende ondersteuning van de basisbehoefte aan voedingsmiddelen en water. Ook is niet duidelijk welke groep de minder draagkrachtigen zijn. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

Blijkens de doelen van de het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water dient er een financiële compensatie/ondersteuning te zijn voor de minder draagkrachtigen. In dat geval ligt een financieel instrument ook voor de hand en zijn voorlichting en sancties geen logische instrumenten. Echter, er wordt niet geheel duidelijk waarom er überhaupt een financiële interventie nodig is (zie ook hiervoor).

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Het gaat in dit specifieke geval om het (financieel) ondersteunen van een bepaalde groep personen (minder draagkrachtigen) voor de basisbehoefte. Vanuit die hoedanigheid is het logischer om uit te gaan van een subsidie in plaats van een heffing. Een heffing is namelijk bedoeld om bepaald gedrag te ontmoedigen.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat wij in dit geval ervan uitgaan dat er een directe subsidie wordt verstrekt aan de minder draagkrachtigen (en niet aan de partijen die voedingsmiddelen of water leveren):

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief geldt dat in principe de gehele doelgroep minder draagkrachtigen wordt bereikt (ervan uitgaande dat ze ook voedingsmiddelen en water aanschaffen). Bij een directe subsidie is wel de vraag hoe de doelgroep wordt bereikt. Dan dient namelijk eerst te worden vastgesteld wie de groep minder draagkrachtigen zijn (bijvoorbeeld mensen met een bepaald inkomen). Vervolgens dient aan hen dan ook de subsidie te worden overgemaakt, waarbij het ook de vraag is wie dat gaat doen. Als mensen zelf de directe subsidie moeten aanvragen is de kans aanwezig dat een groot deel van de doelgroep niet bereikt wordt. Een eventuele mogelijkheid is het gebruik van het huidige toeslagensysteem. Dat kan ook het proces van afbakening van de groep minder draagkrachtigen versoepelen.
- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water lijkt beperkte problemen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid te hebben (in vergelijking met andere productgroepen). Wel geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water precies zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. Indien er gekozen wordt voor een nieuw systeem dan verwachten wij veel problemen rondom dit punt. Als er gekozen wordt voor inbedding in de bestaande systemen

(bijvoorbeeld het toeslagensysteem) dan is het makkelijker uitvoerbaar. Tegelijkertijd kennen dergelijke systemen ook problemen rond de uitvoerbaarheid.

- **Kosteneffectiviteit:** een groot nadeel van het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water is dat ook de meer draagkrachtigen ervan profiteren (zie ook § 4.2.2). Dit leidt ertoe dat een substantieel deel van de misgelopen belastingopbrengsten niet bij de goede groep terecht komt. Voor een directe subsidie geldt dat die (afhankelijk van de vormgeving) beter aan kan sluiten bij de doelgroep. De kans is kleiner dat er een voordeel terecht bij de doelgroep die er geen recht op heeft. Tegelijkertijd is het wel de vraag wat het betekent qua uitvoeringskosten, aangezien er wel een organisatie moet zijn die de subsidies gaat verstrekken. Gezien de zeer hoge kosten voor het verlaagde btw-tarief voor deze productgroep, kunnen we ons voorstellen dat dit ook maar in de buurt komt van de uitvoeringskosten.
- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water is qua opzet een eenvoudig instrument om consumenten te bereiken. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die voedingsmiddelen (of water) aanschaft krijgt gelijk het voordeel.¹⁰⁹ Voor een directe subsidie is dit (afhankelijk van de uitvoering) waarschijnlijk niet het geval. Een consument moet dan namelijk zelf een aanvraag doen.
- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen en water bedroeg in 2021 ruim €7.000 miljoen en lijkt ieder jaar met enkele procenten te groeien. Echter, door de gevolgen van Covid-19 en de verhoging van het verlaagde btw-tarief uit 2019 lastig om een duidelijke trend te ontdekken. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn. Het grote voordeel van een directe subsidie is vooral dat het totale budgettaire belang naar verwachting lager komt te liggen omdat het voordeel alleen nog maar bij de doelgroep terecht komt en niet de gehele populatie.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

¹⁰⁹ Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. Op basis van de beschikbare data is lastig om vast te stellen of dit ook gebeurt voor de verschillende productgroepen.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op voedingsmiddelen en water is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

Culturele goederen en diensten

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Er is onze ogen niet sprake van een volledig heldere probleemstelling. Voor het bepalen van de probleemstelling kijken wij naar de geformuleerde doelen. Daaruit concluderen dat wij er onvoldoende wordt deelgenomen/geparticipeerd aan cultuur, recreatie en sport. Verder is er sprake van onvoldoende kennisvermeerdering en dienen de sectoren te worden ondersteund. Wat hierbij speelt is dat niet geheel duidelijk is hoe groot het probleem precies is en dat het probleem onvoldoende is geoperationaliseerd. Wij merken hierbij op dat voorgaande afwijkt van de algemene achtergrond van het verlaagde btw-tarief, namelijk het verlichten van de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtigen.

Een tweede punt is dat binnen de groep culturele goederen en diensten nog specifieke problemen/doelen zijn geformuleerd. Zo geldt voor het verlaagde btw-tarief voor boeken dat een achterliggend probleem is dat er sprake van ontleding. Ook voor de specifieke problemen geldt dat niet geheel duidelijk is hoe groot ze precies zijn en dat ze ook niet voldoende zijn geoperationaliseerd.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de (algemene) doelen van het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten de volgende zijn: (1) bevorderen cultuur, (2) kennisvermeerdering, (3) bevordering recreatie en sport en (4) ondersteuning van sectoren. Er wordt hierbij niet duidelijk gemaakt wanneer deze doelen precies zijn bereikt. Dit geldt ook voor de doelen van de specifieke productgroepen. Bij dag- en nieuwsbladen en tijdschriften gaat het bijvoorbeeld om (1) het realiseren van een goede nieuws- en informatievoorziening en (2) het bevorderen van de pluriformiteit van de perssector. Er wordt daarbij niet aangegeven wanneer er sprake van is. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

De noodzaak voor een financiële interventie is niet altijd even duidelijk. De meeste noodzaak komt nog naar voren wanneer het gaat over het ondersteunen van sectoren. Het ligt voor de hand dit gaat om financiële ondersteuning. Tegelijkertijd geldt voor andere doelen (zoals het bevorderen van cultuur, recreatie en sport en het tegengaan van ontleding) dat andere niet-financiële instrumenten mogelijk ook een rol kunnen spelen (zoals het geven van voorlichting).

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Voor culturele goederen en diensten geldt in de brede zin dat het gaat om het stimuleren van bepaald gedrag (meer participeren bij cultuur, meer lezen, et cetera). In die gevallen is het logisch om een (financiële) stimulans te geven zeker ook omdat er geen duidelijke substituten zijn die ontmoedigd moeten worden.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat nog de keuze kan worden gemaakt tussen een directe subsidie aan een consument of aan een producent. Wij gaan voor deze analyse uit van beiden omdat de doelen zich zowel richten op consumenten als producenten.

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten geldt dat in principe de gehele doelgroep wordt bereikt. Iedereen die een cultureel goed of culturele dienst afneemt (die binnen de afbakening valt) krijgt te maken met het verlaagde btw-tarief. Voor een directe subsidie is het wel de vraag in welke mate de doelgroep kan worden bereikt. Er moet dan namelijk worden afgebakend welke aanbieders van culturele goederen en diensten recht hebben op subsidie. Bovendien moeten de aanbieders ook kennis hebben van de subsidie (ze moeten het tenslotte ook aanvragen; tenzij het automatisch wordt uitgekeerd). Uiteraard zijn al diverse subsidies die worden uitgekeerd in de culturele sector maar de scope van het verlaagde btw-tarief is veel breder. Het gaat dan niet alleen om musea en theaters, maar ook om nachtclubs, voetbalstadions en attractieparken. Gezien deze scope van de productgroep culturele goederen en diensten, verwachten wij dat er een grote variëteit aan aanbieders is en dat met een directe subsidie (aan producenten) niet iedereen bereikt wordt. Een directe subsidie voor consumenten is ook ingewikkeld want dan is de vraag wie de doelgroep precies is. Zijn dat bijvoorbeeld alle Nederlanders of alleen de personen met een lager inkomen? En hoe wil je er dan voor zorgen dat die een subsidie krijgen voor culturele goederen en diensten? Een optie is werken met speciale bonnen maar dan dient alsnog afgebakend te worden waar die kunnen worden besteed. Hiervoor geldt wel dat er al verschillende (lokale) initiatieven zijn voor mensen met een lager inkomen, zoals het Jeugdfonds Sport & Cultuur en Stichting Leergeld. Zij kunnen eventueel als inspiratie dienen.
- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten lijkt enige problemen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid te hebben (in vergelijking met andere productgroepen). Voor de kunstvoorwerpen geldt dat er volgens de Belastingdienst nog wel discussie is bij het aanmerken van een voorwerp als kunst. De vraag of een voorwerp kunst is, is namelijk moeilijk in fiscale kaders te vatten waardoor er veel discussie over kan ontstaan. De Belastingdienst moet dan namelijk gaan oordelen of een voorwerp kunst is. Verder geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. Wij verwachten hier in ieder geval de nodige problemen, te meer omdat goed dient te worden afgebakend wie aanbieders zijn van culturele goederen en diensten (zowel in het geval van een directe subsidie aan producenten als consumenten).
- **Kosteneffectiviteit:** een groot nadeel van het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten is dat met name de meer draagkrachtigen ervan profiteren (zie ook § 4.2.2). Het is de vraag of dat geheel wenselijk is. Een ander punt is dat ook lastig is vast te stellen of de gestelde doelen überhaupt wel bereikt worden met het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten; dit maakt het vaststellen van de kosteneffectiviteit van zichzelf al een lastige opgave. Voor een directe subsidie geldt dat wij met name veel problemen zien rondom de uitvoering van het instrument. Er dient namelijk goed te worden afgebakend wie er recht op heeft en

dat is onze ogen niet eenvoudig. Dit staat nog los van de vraag of een directe subsidie doeltreffend is.

- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten is qua opzet een eenvoudig instrument. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die een cultureel goed of een culturele dienst aanschaft krijgt gelijk het voordeel.¹¹⁰ Voor een directe subsidie is dit (afhankelijk van de uitvoering) waarschijnlijk niet het geval. Een consument of producent moet dan namelijk zelf een aanvraag doen.
- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor culturele goederen en diensten bedroeg in 2021 ruim €700 miljoen. Hierbij zijn duidelijk de gevolgen van Covid-19 ook terug te zien. In 2019 bedroeg het budgettair belang nog ruim €860 miljoen. Dit was door de verhoging van het verlaagde btw-tarief fors lager dan de ruim €1.000 miljoen uit 2018. Mede door voorgaande elementen is een duidelijke trend niet goed vast te stellen. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op culturele goederen en diensten is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

¹¹⁰ Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. Op basis van de beschikbare data is lastig om vast te stellen of dit ook gebeurt voor de verschillende productgroepen.

Arbeidsintensieve diensten

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Er is niet sprake van een heldere probleemstelling. Voor de algemene productgroep arbeidsintensieve diensten geldt dat een van de problemen die wordt genoemd het (werken in het) zwarte circuit is (wat het verlaagde btw-tarief moet verhelpen). Hierbij geldt wel dat niet duidelijk wordt hoe groot het probleem is. Het andere doel voor deze productgroep is dat het moet leiden tot groei van de werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt. In dit geval is niet geheel duidelijk waarom dat exact nodig is. Bij het bespreken van de beleidstheorie (zie § 2.4.4) werd ook niet geheel duidelijk wel probleem het precies oplost.

Binnen de groep arbeidsintensieve diensten geldt nog een specifieke beleidstheorie voor het isoleren, schilderen, stukadoren en behangen van woningen. De probleemstelling hierbij is dat het verlaagde btw-tarief moet helpen om de problemen op de woningmarkt aan te pakken. Hiervoor geldt echter dat het probleem op de woningmarkt niet duidelijk is geoperationaliseerd. Wat daarbij niet helpt is dat ten tijde van de invoering van deze maatregel (in 2011) ook sprake was van een totaal andere woningmarkt dan op dit moment het geval is. Eerder in dit onderzoek zijn we daar ook al op ingegaan (zie § 3.5.2).

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de doelen van de arbeidsintensieve diensten de volgende zijn: (1) bestrijding van het zwarte circuit, (2) groei werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt en voor één categorie dienstverlening nog (3) aanpakken van de problemen op de woningmarkt. Er wordt hierbij niet duidelijk gemaakt wanneer deze doelen precies zijn bereikt. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

De noodzaak voor een financiële interventie is niet altijd even duidelijk. Als het bijvoorbeeld gaat om de bestrijding van het zwarte circuit dan kan er ook gedacht worden aan de uitvoering van sancties of voorlichting. Voor het stimuleren van de groei van de werkgelegenheid aan de onderkant van de arbeidsmarkt ligt, gegeven het doel van stimulering, een financiële interventie meer voor de hand.

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Voor de arbeidsintensieve diensten geldt dat het bij een van de doelen gaat om het stimuleren van een bepaald gedrag (namelijk een grotere afname van arbeidsintensieve diensten). In dit geval is het logisch om een (financiële) stimulans te geven. In theorie kan nog worden gedacht aan om bepaald gedrag (zoals het zelf isoleren of zelf behangen) te straffen maar dat is totaal niet logisch.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat nog de keuze kan worden gemaakt tussen een directe subsidie aan een consument of aan een producent. Wij gaan voor deze analyse uit van beiden omdat de doelen zich zowel richten op consumenten als producenten.

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief geldt dat in principe de gehele doelgroep wordt bereikt. Iedereen die een arbeidsintensieve dienst (die binnen de

scope valt) afneemt heeft te maken met een verlaagd btw-tarief. Voor een directe subsidie is het wel de vraag in welke mate de doelgroep bereikt kan worden. Dan dient namelijk aan elke relevante aanbieder van arbeidsintensieve diensten een subsidie te worden uitgekeerd. Gegeven de diversiteit van aanbieders is dit waarschijnlijk een complexe aangelegenheid, te meer ook omdat ze er allemaal bekend moeten zijn met de directe subsidie. Een directe subsidie aan consumenten ligt iets minder voor de hand. In dat geval moet elk van hen namelijk middelen krijgen, specifiek voor arbeidsintensieve diensten. Daarvoor moet bij elke consument bekend zijn dat zij hiervoor middelen kan krijgen.

- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten lijkt beperkte problemen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid te hebben (in vergelijking met andere productgroepen). Wel geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten precies zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. Wij verwachten hier in ieder geval de nodige problemen, te meer omdat goed dient te worden afgebakend wie aanbieders zijn van arbeidsintensieve diensten (zowel in het geval van een directe subsidie aan producenten als consumenten).
- **Kosteneffectiviteit:** bij de arbeidsintensieve diensten kunnen vraagtekens worden gesteld of de doelen überhaupt wel worden bereikt middels het verlaagde btw-tarief (zie ook § 3.5). Zo vindt het CPB geen statistisch en economisch positief effect op de omzet en de werkgelegenheid van kappers (als gevolg van de invoering van het verlaagde btw-tarief). Voor een directe subsidie geldt dat wij met name veel problemen zien rondom de uitvoering van het instrument. Er dient namelijk goed te worden afgebakend wie er recht op heeft en dat is onze ogen niet eenvoudig. Dit staat nog los van de vraag of een directe subsidie doeltreffend is (net als bij het verlaagde btw-tarief).
- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten is qua opzet een eenvoudige instrument. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die een arbeidsintensieve dienst krijgt gelijk het voordeel.¹¹¹ Voor een directe subsidie is dit (afhankelijk van de uitvoering) waarschijnlijk niet het geval. Een consument of producent moet dan namelijk zelf een aanvraag doen.
- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor arbeidsintensieve diensten bedroeg in 2021 bijna €900 miljoen. Op basis van de beschikbare data is geen duidelijke opgaande of neergaande trend waarneembaar. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn.

¹¹¹ Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. Op basis van de beschikbare data is lastig om vast te stellen of dit ook gebeurt voor de verschillende productgroepen.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op arbeidsintensieve diensten is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

Sierteelt

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Voor de sierteelt is er in onze ogen niet sprake van een heldere probleemstelling. Om de probleemstelling te bepalen kijken wij naar de geformuleerde doelen. Daaruit concluderen wij dat bloemen en planten niet betaalbaar zijn voor lage inkomensgroepen en dat er onvoldoende werkgelegenheid is in de tuinbouw en dat de sector een te lage omzet kent. Zeker deze twee laatste 'problemen' zijn in onze ogen niet duidelijk. Er wordt niet duidelijk gemaakt waaruit blijkt dat er onvoldoende werkgelegenheid is en een te lage omzet, en waarom dat überhaupt een probleem zou zijn voor de Rijksoverheid.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de doelen van het verlaagde btw-tarief voor sierteelt de volgende zijn: (1) bloemen en planten betaalbaarder voor lage inkomensgroepen, (2) meer werkgelegenheid in de tuinbouw en (3) hogere omzet in de tuinbouw. Er wordt hierbij niet duidelijk gemaakt wanneer deze doelen precies zijn bereikt. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

De noodzaak voor een financiële interventie is niet altijd even duidelijk. Er valt nog wat voor te zeggen om bloemen en planten betaalbaarder te maken voor lagere inkomensgroepen en dat daarvoor een financiële interventie voor nodig is. Echter, voor de andere twee doelen (het creëren van meer werkgelegenheid in de tuinbouw en een hogere omzet voor de tuinbouw) geldt dat voor ons niet duidelijk is waarom deze doelen überhaupt bereikt moeten worden. Het is voor ons daardoor ook niet duidelijk waarom een financiële interventie noodzakelijk is.

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Voor de sierteelt geldt dat het gaat om het stimuleren van een bepaald gedrag (namelijk een grotere afname van sierteeltproducten). In dit geval is het logisch om een (financiële)

stimulans te geven. Dit staat overigens los van de voorgaande discussie over de problemen en doelstelling.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat nog de keuze kan worden gemaakt tussen een directe subsidie aan een consument of aan een producent. Wij gaan voor deze analyse uit van beiden omdat de doelen zich zowel richten op consumenten als producenten.

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief voor sierteelt geldt dat in principe de gehele doelgroep wordt bereikt. Iedereen die een sierteelproduct aanschaft afneemt (die binnen de afbakening valt) krijgt te maken met het verlaagde btw-tarief. Voor een directe subsidie is het wel de vraag in welke mate de doelgroep kan worden bereikt. Dan dient namelijk elke producent van sierteelproducten (alsmede de winkels die sierteelproducten verkopen) bekend te zijn om te bepalen wie recht heeft op de subsidie. Bovendien dienen de producten ook bekend te zijn met de subsidie-regeling. Een directe subsidie voor consumenten is ook ingewikkeld want dan is de vraag wie de doelgroep precies is. Richt je, je alleen op de lage inkomens (voor hen wil je namelijk bloemen en planten betaalbaar maken) of op alle consumenten in Nederland? Bovendien is de vraag hoe je de directe subsidie wil vormgeven. Een optie is werken met speciale bonnen maar dan dient alsnog afgebakend te worden waar die kunnen worden besteed.
- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor sierteelt lijkt beperkte problemen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid te kennen (in vergelijking met andere productgroepen). Verder geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor sierteelt zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. Wij verwachten hier in ieder geval de nodige problemen, te meer omdat goed dient te worden afgebakend wie de relevante aanbieders zijn van sierteelproducten (zowel producenten van sierteelproducten als verkopers van sierteelproducten). Dit geldt zowel in het geval van een directe subsidie aan producenten als een directe subsidie aan consumenten.
- **Kosteneffectiviteit:** een groot nadeel van het verlaagde btw-tarief voor sierteelproducten is dat ook de meer draagkrachtigen ervan profiteren (zie ook § 4.2.2). Het is de vraag of dat geheel wenselijk is. Verder kunnen er ook vraagtekens worden gesteld of de doelen worden bereikt. Te meer ook omdat een groot deel van de Nederlandse sierteelproducten voor het buitenland zijn bestemd (waar apart btw wordt geheven). Voor een directe subsidie geldt dat wij met name veel problemen zien rondom de uitvoering van het instrument. Er dient namelijk goed te worden afgebakend wie er recht op heeft en dat is onze ogen niet eenvoudig. Dit staat nog los van de vraag of een directe subsidie doeltreffend is.
- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor sierteelt is qua opzet een eenvoudig instrument. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die een sierteelproduct aanschaft krijgt gelijk het voordeel.¹¹² Voor een directe subsidie is

¹¹² Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. Op basis van de beschikbare data is lastig om vast te stellen of dit ook gebeurt voor de verschillende productgroepen.

dit (afhankelijk van de uitvoering) waarschijnlijk niet het geval. Een consument of producent moet dan namelijk zelf een aanvraag doen.

- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor sierteelt is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor sierteelt lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor sierteelt bedroeg in 2021 ca. €275 miljoen. Sinds 2019 is het bedrag met €50 miljoen toegenomen, maar het is de vraag in hoeverre wij deze trend kunnen extrapoleren. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op sierteelt is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

Logiesverstrekking

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Voor de logiesverstrekking is er tot op zekere hoogte sprake van een heldere probleemstelling. Op basis van de beleidsgeschiedenis komen wij tot de conclusie dat Nederland een zwakke concurrentiepositie kende ten gevolge van klimatologische omstandigheden. Hierbij wordt niet expliciet vermeld ten opzichte van wat (c.q. welke landen). Daarbij wordt gesteld dat in deze situatie van grote prijsgevoeligheid bij buitenlandse bezoekers een kleine marge groot verschil kan maken. Hierbij geldt echter wel dat het gaat om een argumentatie uit 1969 waarbij het de vraag is of die nog steeds actueel is.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de doelen van het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking de volgende zijn: (1) stimuleren van (internationaal) toerisme en (2) ondersteunen van de toerismesector. Er wordt hierbij niet duidelijk gemaakt wanneer deze doelen precies zijn bereikt. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

De noodzaak voor een financiële interventie is niet geheel duidelijk. Er wordt wel gesproken over een grote prijsgevoeligheid van buitenlandse bezoekers, maar dat was meer dan 50 jaar geleden. Bovendien kunnen er mogelijk ook andere instrumenten zijn, zoals citymarketing, die effectiever en efficiënter zijn dan de inzet van het verlaagde btw-tarief.

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Voor de logiesverstrekking geldt dat het gaat om het stimuleren van een bepaald gedrag (namelijk een grotere vraag naar logiesverstrekking in Nederland). In dit geval is het logisch om een (financiële) stimulans te geven en is een heffing niet op de plaats. Te meer ook omdat die heffing dan plaats moet vinden in andere landen.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat nog de keuze kan worden gemaakt tussen een directe subsidie aan een consument of aan een producent. Wij gaan voor deze analyse uit van beiden omdat de doelen zich zowel richten op consumenten als producenten.

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking geldt dat in principe de gehele doelgroep wordt bereikt. Iedereen aan wie logies worden verstrekt (die binnen de afbakening valt) krijgt te maken met het verlaagde btw-tarief. Voor een directe subsidie is het wel de vraag in welke mate de doelgroep kan worden bereikt. Dan dient er bijvoorbeeld aan de aanbieders van logiesverstrekking (zoals hotels) subsidie te worden verstrekt. Deze partijen dienen dan eerst te worden geïdentificeerd en ook bekend te worden met de subsidie. Een directe subsidie voor consumenten is naar verwachting ook ingewikkeld, zeker als je je richt op de internationale toeristen. Zij moeten dan namelijk bekend worden met de mogelijkheden. Bovendien is de vraag hoe je de directe subsidie wil vormgeven. Een optie is werken met speciale bonnen maar dan dient alsnog afgebakend te worden waar die kunnen worden besteed.
- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking lijkt wel problemen te kennen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid (in vergelijking met andere productgroepen). Dat heeft te maken met het spanningsveld met de verhuur van woning, wat is vrijgesteld van btw (zie ook § 4.4). Verder geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. Wij verwachten hier in ieder geval de nodige problemen, te meer omdat goed dient te worden afgebakend wie de relevante aanbieders zijn van logiesverstrekking. Dit geldt zowel in het geval van een directe subsidie aan producenten als een directe subsidie aan consumenten.
- **Kosteneffectiviteit:** een groot nadeel van het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking is dat vooral de hogere inkomens ervan profiteren (zie ook § 4.2.2). Het is de vraag of dat geheel wenselijk is. Verder kunnen er ook vraagtekens worden gesteld of de doelen worden bereikt. Wat hierbij speelt is dat er weinig (onafhankelijke) onderzoeken zijn uitgevoerd over de effectiviteit van het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking. Voor een directe subsidie geldt dat wij met name veel problemen

zien rondom de uitvoering van het instrument. Er dient namelijk goed te worden afgebakend wie er recht op heeft en dat is onze ogen niet eenvoudig. Dit staat nog los van de vraag of een directe subsidie doeltreffend is.

- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking is qua opzet een eenvoudig instrument. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die een product afneemt dat binnen de logiesverstrekking valt krijgt gelijk het voordeel.¹¹³ Voor een directe subsidie is dit (afhankelijk van de uitvoering) waarschijnlijk niet het geval. Een consument of producent moet dan namelijk zelf een aanvraag doen.
- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor logiesverstrekking bedroeg in 2021 ca. €700 miljoen. Ten opzichte van 2020 gaat het om een toename van €150 miljoen, maar dat komt naar alle waarschijnlijkheid door de gevolgen van Covid-19. Op basis van de beschikbare data is geen duidelijke opgaande of neergaande trend waarneembaar. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op logiesverstrekking is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

Personenvervoer

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Voor het personenvervoer is er niet sprake van een volledig heldere probleemstelling. Net als bij voedingsmiddelen en water geldt dat een van doelen is om de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtigen te verlichten. Dit impliceert dat de druk van de

¹¹³ Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. Op basis van de beschikbare data is lastig om vast te stellen of dit ook gebeurt voor de verschillende productgroepen.

omzetbelasting voor minder draagkrachtigen te hoog was maar dat wordt niet als zodanig expliciet benoemd. Wat de situatie compliceert is dat ook niet geheel duidelijk is wat wordt bedoeld met het verlichten van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen (zie ook de discussie in Box 1 op pagina 25). Een ander doel van het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer is het stimuleren en ondersteunen van het openbaar vervoer. Dat impliceert dat het openbaar vervoer onvoldoende wordt afgenomen en stimulering nodig heeft. Ons wordt alleen niet geheel duidelijk waaruit dat precies blijkt.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de doelen van het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer de volgende zijn: (1) verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en (2) het stimuleren en ondersteunen van het openbaar vervoer. Uit de toelichting bij de wet wordt echter niet duidelijk gemaakt hoeveel verlichting van de druk van de omzetbelasting noodzakelijk is en wanneer er sprake is van voldoende stimuleren en ondersteunen van het openbaar vervoer. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

Blijkens de doelen van de het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer dient er een financiële compensatie/ondersteuning te zijn voor de minder draagkrachtigen. In dat geval ligt een financieel instrument ook voor de hand en zijn voorlichting en sancties geen logische instrumenten. Echter, er wordt niet geheel duidelijk waarom er überhaupt een financiële interventie nodig is. Dat heeft er mee te maken dat er geen heldere probleemstelling is. Voor het stimuleren van het openbaar vervoer geldt dat mogelijk ook andere instrumenten (zoals voorlichting over het gebruik) ingezet kunnen worden, maar voor ons is lastig vast te stellen hoe effectief die zijn.

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Het gaat in dit specifieke geval bij een van de doelen om het (financieel) ondersteunen van een bepaalde groep personen (minder draagkrachtigen) voor de basisbehoefte. Vanuit die hoedanigheid is het logischer om uit te gaan van een subsidie in plaats van een heffing. Een heffing is namelijk bedoeld om bepaald gedrag te ontmoedigen. Tegelijkertijd geldt dat het voor het stimuleren (en tot op zekere ondersteunen) van het openbaar vervoer een heffing wel een mogelijkheid is. In dat geval kan gedacht worden aan het extra belasten van vervoer per motorvoertuig (bijvoorbeeld (hogere) accijns op brandstof). Het is wel de vraag of een heffing een effectiever en efficiënter instrument is.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat nog de keuze kan worden gemaakt tussen een directe subsidie aan een consument of aan een producent. Wij gaan voor deze analyse uit van beiden omdat de doelen zich zowel richten op consumenten als producenten.

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer geldt dat in principe de gehele doelgroep wordt bereikt. Iedereen die gebruik maakt van het personenvervoer krijgt te maken met het verlaagde btw-tarief. Voor een directe subsidie aan producenten geldt dat zeker op het gebied van openbaar vervoer mogelijkheden zijn. Het gaat namelijk om een beperkt aantal partijen, die vaak al een (subsidie)relatie hebben met de overheid. Voor het verstrekken van een directe

subsidie aan lage inkomens zijn ook mogelijkheden. Het is dan wel de vraag wie onder de doelgroep valt en wie de taak op zich neemt. Het komt in ieder geval al voor dat een gemeente aan lage inkomens de mogelijkheid biedt voor gratis openbaar vervoer.¹¹⁴

- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer lijkt voor beperkte problemen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid te hebben (in vergelijking met andere productgroepen). Er wordt door één respondent van het onderzoek van de Belastingdienst wel expliciet aangegeven dat er bij de taxibranche handhavingsrisico's en fraudegevoeligheid spelen. Een andere respondent geeft nog aan dat het qua belasting voor de uitvoering laag is, zolang er geen apart nultarief voor het openbaar vervoer komt. In dat geval schieten de complexiteit en moeilijkheden omhoog. Verder geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. In tegenstelling tot andere productgroepen kunnen de problemen beperkt zijn omdat het gaat om een relatief klein aantal aanbieders en er ook al ervaringen zijn met een directe subsidie aan consumenten.
- **Kosteneffectiviteit:** bij het verlaagde btw-tarief voor personen geldt vooral dat het de vraag is in welke mate het doel van stimuleren en ondersteunen van het openbaar vervoer überhaupt wordt bereikt. Aangezien het lastig is om dat vast te stellen geldt ook dat het bepalen van de kosteneffectiviteit niet goed te doen is. Voor een directe subsidie geldt dat de kosteneffectiviteit mogelijk hoger is, zeker als er bijvoorbeeld een directe subsidie aan de minder draagkrachtigen wordt verstrekt.
- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer is qua opzet een eenvoudig instrument. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die een product afneemt dat binnen de productgroep personenvervoer valt krijgt gelijk het voordeel.¹¹⁵ Een directe subsidie kan (afhankelijk van de uitvoering) ook een eenvoudig instrument zijn, te meer omdat er veel ervaring is met directe subsidies in het personenvervoer.
- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer bedroeg in 2021 ca. €380 miljoen. Ten opzichte van 2019 gaat het om een afname van ca. €220 miljoen, mede als gevolg van de Covid-19 maatregelen. Op basis van de beschikbare data en de onzekerheden rondom toekomstig reisgedrag is lastig vast te stellen hoe dit zich dit de komende

¹¹⁴ Voorbeelden zijn [Amsterdam](#), [Rotterdam](#) en de [provincie Utrecht](#).

¹¹⁵ Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. In paragraaf 3.8 hebben we geconcludeerd dat de verlaagde btw waarschijnlijk grotendeels wordt doorgerekend in lagere prijzen. Binnen de categorie personenvervoer geldt voor het openbaar vervoer dat veranderingen in btw-tarieven één-op-één worden doorgerekend. Voor de andere categorieën personenvervoer (o.a. bus, touringcar en taxi) geldt dat wij minder zicht hebben op de mate waarin de verhoging van het verlaagde btw-tarief is doorberekend.

jaren gaat ontwikkelen. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op personenvervoer is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

Elektronische publicaties

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Er is onze ogen sprake van een heldere probleemstelling. Er gold namelijk een verschillend btw-tarief voor fysieke en elektronische publicaties.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is helder en eenduidig geformuleerd. Het doel is namelijk het creëren van een fiscaal gelijk speelveld met fysieke media.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

Fysieke publicaties kenden een fiscaal voordeel (verlaagde btw-tarief) ten opzichte van elektronische publicaties (regulier btw-tarief). Het meest voor de hand liggend is om de interventie dan ook financieel/fiscaal van aard te laten zijn.

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Gezien de expliciete doelstelling voor het verlaagde btw-tarief voor fysieke publicaties (zie ook eerder) is het logischer om elektronische publicaties te subsidiëren (middels het verlaagde btw-tarief) dan fysieke publicaties te voorzien van een heffing (bijvoorbeeld het reguliere btw-tarief).

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Gezien het feit dat er sprake is van een fiscaal verschil tussen fysieke en elektronische publicaties is het in onze niet logisch om de variant van een directe subsidie te onderzoeken.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor het verlaagde btw-tarief op elektronische publicaties is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

Genees- en hulpmiddelen

Is sprake van een heldere probleemstelling?

Voor de genees- en hulpmiddelen is er niet sprake van een volledig heldere probleemstelling. Net als bij voedingsmiddelen en water en personenvervoer geldt dat een van de doelen is om de druk van de omzetbelasting voor de minder draagkrachtigen te verlichten. Dit impliceert dat de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen te hoog was maar dat wordt niet als zodanig expliciet benoemd. Wat de situatie compliceert is dat ook niet geheel duidelijk is wat wordt bedoeld met het verlichten van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen (zie ook de discussie in Box 1 op pagina 25). Een ander doel is het ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg. Dit impliceert dat (veel) mensen niet konden worden voorzien in de basisbehoefte aan zorg. Echter, uit de beleidsstukken wordt niet duidelijk in welke mate dit het geval was.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Het te bereiken doel is niet helder en eenduidig geformuleerd. Op basis van de beleidsstukken concluderen wij dat de doelen van het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen de volgende zijn: (1) verlichting van de druk van de omzetbelasting voor minder draagkrachtigen en (2) het ondersteunen van de basisbehoefte aan zorg. Uit de toelichting bij de wet wordt echter niet duidelijk gemaakt hoeveel verlichting van de druk van de omzetbelasting noodzakelijk is en wanneer er sprake is van voldoende ondersteuning van de basisbehoefte. De doelen zijn dus niet SMART gedefinieerd.

Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?

Blijkens de doelen van de het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen dient er een financiële compensatie/ondersteuning te zijn voor de minder draagkrachtigen. In dat geval ligt een financieel instrument ook voor de hand en zijn voorlichting en sancties geen logische instrumenten. Echter, er wordt niet geheel duidelijk waarom er überhaupt een financiële interventie nodig is (zie ook hiervoor).

Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

Het gaat in dit specifieke geval om het (financieel) ondersteunen van een bepaalde groep personen (minder draagkrachtigen) voor de basisbehoefte. Vanuit die hoedanigheid is het logischer om uit te gaan van een subsidie in plaats van een heffing. Een heffing is namelijk bedoeld om bepaald gedrag te ontmoedigen.

Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?

Bij deze vraag geldt dat er een vergelijking gemaakt moet worden tussen het verlaagde btw-tarief en een directe subsidie. Voor de vormgeving van de directe subsidie geldt dat wij in dit geval ervan uitgaan van een directe subsidie die wordt verstrekt aan de minder draagkrachtigen (bijvoorbeeld zoals de zorgtoeslag) maar ook aan de producent (vanwege het feit dat ziekenhuizen de btw dienen te betalen):

- **Doelgroepbereik:** voor het verlaagde btw-tarief geldt dat in principe de gehele doelgroep minder draagkrachtigen wordt bereikt (ervan uitgaande dat ze ook genees- en hulpmiddelen aanschaffen). Bij een directe subsidie is wel de vraag hoe de doelgroep wordt bereikt. Dan dient namelijk eerst te worden vastgesteld wie de groep minder draagkrachtigen zijn (bijvoorbeeld mensen met een bepaald inkomen). Vervolgens dient aan hen dan ook de subsidie te worden overgemaakt, waarbij het ook de vraag is wie dat gaat doen. Specifiek voor deze productgroep geldt dat er kan worden aangesloten bij het huidige systeem van de zorgtoeslag (waarbij ook een specifieke groep wordt bevoordeeld). Voor een directe subsidie die aan de producenten wordt verleend (zoals de ziekenhuizen) geldt dat er diverse financiële relaties (zie ook § 3.10) lopen en dat deze doelgroep goed te identificeren moet zijn.
- **Uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen lijkt de nodige problemen rondom de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid te hebben (in vergelijking met andere productgroepen). Het gaat dan met name over de (juiste) afbakening van de groep genees- en hulpmiddelen die in aanmerking komt voor het verlaagde btw-tarief. Verder geldt dat het verlaagde btw-tarief leidt tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, waarbij het niet duidelijk is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen precies zorgt. Voor een directe subsidie geldt dat de uitvoerbaarheid, controleerbaarheid en handhaafbaarheid afhankelijk is van de gekozen vorm. Er kan natuurlijk voor de directe subsidie aan consumenten voor worden gekozen om aan te sluiten bij de zorgtoeslag. Naar verwachting leidt dat beperkt tot *meer* uitvoeringskosten (er zijn uiteraard nog wel uitvoeringskosten voor het zorgtoeslagsysteem als geheel). Naar verwachting zijn er ook mogelijkheden voor directe subsidies aan producenten (vanwege de bestaande relaties in het zorgstelsel) maar naar verwachting dienen er wel additionele uitvoeringskosten te worden gemaakt.
- **Kosteneffectiviteit:** een nadeel van het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen is dat ook de meer draagkrachtigen ervan profiteren (zie ook § 4.2.2). Dit leidt ertoe dat een substantieel deel van de misgelopen belastingopbrengsten niet bij de goede groep terecht komt. Voor een directe subsidie aan consumenten geldt dat die (afhankelijk van de vormgeving) beter aan kan sluiten bij de doelgroep. De kans is kleiner dat er een voordeel terecht bij de doelgroep die er geen recht op heeft. Indien wordt aangesloten bij het huidige zorgtoeslagsysteem dan *kunnen* de extra uitvoeringskosten ook beperkt zijn. Voor een directe subsidie aan producenten hangt de kosteneffectiviteit vooral af van de uiteindelijke vormgeving.

- **Eenvoud:** het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen is qua opzet een eenvoudig instrument om consumenten te bereiken. Er hoeft geen aparte aanvraag te worden gedaan en iedereen die genees- en hulpmiddelen aanschaft krijgt gelijk het voordeel.¹¹⁶ Voor een directe subsidie is dit (afhankelijk van de uitvoering) waarschijnlijk niet het geval. Een consument of producent moet dan namelijk zelf een aanvraag doen. Stel dat wordt aangesloten bij het systeem van de zorgtoeslag dan is een directe subsidie voor consumenten wel eenvoudig te noemen.
- **Inpasbaarheid in de fiscale structuur:** het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen is tot op zekere hoogte inpasbaar in de fiscale structuur. De btw maakt namelijk al onderdeel uit van het Nederlandse belastingstelsel. Tegelijkertijd zorgt de differentiatie naar verschillende tarieven voor verschillende productgroepen wel voor additionele uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie ook hiervoor).
- **Budgettaire beheersbaarheid:** het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen lijkt relatief goed budgettair beheersbaar te zijn. Het budgettair belang van het verlaagde btw-tarief voor genees- en hulpmiddelen bedroeg in 2021 ca. €1.500 en lijkt ieder jaar met enkele procenten te groeien. Echter, door de gevolgen van Covid-19 en de verhoging van het verlaagde btw-tarief uit 2019 lastig om een duidelijke trend te ontdekken. Het is niet goed vast te stellen in welke mate een directe subsidie beter budgettair beheersbaar zal zijn. Het grote voordeel van een directe subsidie is vooral dat het totale budgettaire belang naar verwachting lager komt te liggen omdat het voordeel alleen nog maar bij de doelgroep terecht komt en niet de gehele populatie.

Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?

De opdrachtgever heeft voorafgaand aan de evaluatie een lijst met onderzoeksvragen opgesteld. In deze lijst met onderzoeksvragen wordt aangesloten bij de Regeling periodiek evaluatieonderzoek (RPE) waarin het bepalen van de doeltreffendheid en doelmatigheid centraal staat. In aanvulling daarop is nog onderzoek gedaan naar de historische context en de beleidsopties en aanbevelingen.

De evaluatie is uitgevoerd door Dialogic Innovatie & Interactie en Significant APE. Binnen deze evaluatie hebben wij getracht om een goed onderbouwd antwoord te geven op de onderzoeksvragen. Wij hebben ons onderzoek onafhankelijk uitgevoerd.

Het is voor ons niet mogelijk iets te zeggen over de uitvoering van toekomstige evaluaties van het verlaagde btw-tarief. Dat is namelijk mede afhankelijk van de uitkomsten van deze evaluatie waarin onder meer aandacht is besteed aan alternatieve instrumenten.

Is een horizonbepaling aan de orde?

Voor de het verlaagde btw-tarief op genees- en hulpmiddelen is op dit moment geen horizonbepaling aan de orde.

¹¹⁶ Hierbij geldt natuurlijk wel de aanname dat het verlaagde btw-tarief ook wordt doorgerekend aan consumenten. In hoofdstuk 3 hebben we geconcludeerd dat het verlaagde btw-tarief waarschijnlijk grotendeels wordt doorgerekend in lagere prijzen.

Bijlage 2. Overzicht interviewrespondenten

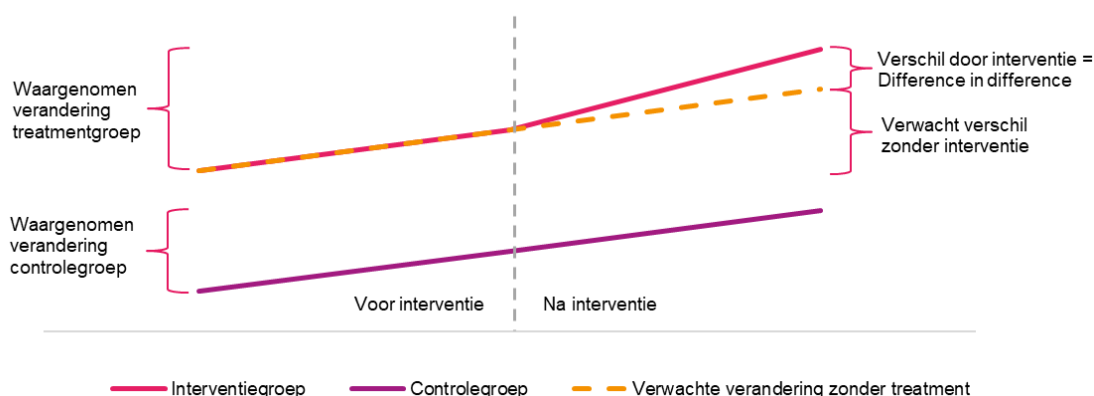
Productgroep	Respondent	Affiliatie
Voedingsmiddelen en water	Marc Jansen	Centraal Bureau Levensmiddelenhandel
Voedingsmiddelen en water	Murk Boerstra	Federatie Nederlandse Levensmiddelen
Voedingsmiddelen en water	Zindi van der Velden	Centraal Bureau Levensmiddelenhandel
Culturele goederen en diensten	Anne Schroën	Koninklijke Boekverkopersbond
Culturele goederen en diensten	Bart Wesseling	Dansondernemers Nederland
Culturele goederen en diensten	Berend Schand	Vereniging Nederlandse Poppodia en Festivals
Culturele goederen en diensten	David Pranger	Koninklijke Nederlandse Voetbalbond
Culturele goederen en diensten	Dick Molenaar	Belastingadviseurs All Arts
Culturele goederen en diensten	Gudo Cools	Dansondernemers Nederland
Culturele goederen en diensten	Hanna Marije Booij	Museumvereniging
Culturele goederen en diensten	Herman Wolswinkel	Mediafederatie/NDP Nieuwsmedia
Culturele goederen en diensten	Jacques Hoendervangers	Nederlandse Vereniging van Bioscopen en Filmtheaters/Pathé
Culturele goederen en diensten	Kees Klesman	De Club van Elf
Culturele goederen en diensten	Lodewijk Klootwijk	Platform Ondernemende Sportaanbieders
Culturele goederen en diensten	Lodewijk Kuiper	Museumvereniging
Culturele goederen en diensten	Marco Boer	Nederlandse Vereniging van Bioscopen en Filmtheaters
Culturele goederen en diensten	Martijn David	Mediafederatie/Groep Algemene Uitgevers
Culturele goederen en diensten	Ron Francis	Koninklijke Nederlandse Voetbalbond
Culturele goederen en diensten	Ron Sterk	Nederlandse Vereniging van Bioscopen en Filmtheaters/Vue Cinemas
Culturele goederen en diensten	Teresa van Wanrooij	Belastingadviseurs All Arts
Culturele goederen en diensten	Theo Neyenhuis	NOC*NSF
Arbeidsintensieve diensten	Daan Luijckx	H&L Accountants
Arbeidsintensieve diensten	Erik Gooren	CSU Total Care

Productgroep	Respondent	Affiliatie
Arbeidsintensieve diensten	Jan Kerstens	Schoonmakend NL
Arbeidsintensieve diensten	Jelle Dokter	Dokter Schoonmaakorganisatie
Arbeidsintensieve diensten	José Burgemeester	BOVAG
Arbeidsintensieve diensten	Maarten Massop	BOVAG
Arbeidsintensieve diensten	Marco Polak	H&L Accountants
Arbeidsintensieve diensten	Piet-Jan Dijkstra	Vereniging van Erkende Na-Isolatiebedrijven in Nederland
Sierteelt	Aileen de Witte	Royal FloraHolland
Sierteelt	Eveline Herben	Royal FloraHolland
Sierteelt	Marco Maasse	Koninklijke Vereniging Bloemist Winkeliers
Logiesverstrekking	Hans Kant	Koninklijke Horeca Nederland
Logiesverstrekking	Karin Kuiper	Gastvrij NL
Logiesverstrekking	Paul Schoormans	Koninklijke Horeca Nederland
Personenvervoer	Arjan Vaandrager	Koninklijk Nederlands Vervoer
Personenvervoer	Freek Bos	Vereniging Reizigers Openbaar Vervoer
Personenvervoer	Nico van Paridon	Vervoerregio Amsterdam
Genees- en hulpmiddelen	Jan Broeren	Vereniging Generieke Leveranciers Nederland
Genees- en hulpmiddelen	Jean Hermans	Bogin
Genees- en hulpmiddelen	Luc Knaven	Federatie van Medische Technologiebedrijven
Expert	dr. Aart Gerritsen	Erasmus School of Economics
Expert	prof. dr. Arjen Lejour	CPB, Universiteit van Tilburg
Expert	dr. Egbert Jongen	CPB, Universiteit van Leiden
Expert	prof. dr. Rita de la Feria	University of Leeds
Expert - uitgebreid interview	Richard de Grave	RSM
Expert - uitgebreid interview	prof. dr. Sijbren Cnossen	Erasmus Universiteit Rotterdam

Bijlage 3. Difference-in-differences analyse

Analyse prijseffect voedingsmiddelen met difference-in-differences methode

Als robuustheidstoets gebruiken wij ook een andere methode om de counterfactual te bepalen voor voedingsmiddel, namelijk een difference-in-differences (DID) analyse. Bij deze methode maken we een counterfactual aan de hand van een controlegroep. Bij deze controlegroep is geen interventie (btw-verhoging) toegepast. Vóór de interventie moet de controlegroep echter wel een vergelijkbare trend hebben als de treatmentgroep (de 'gelijke-trend-aanname'). Indien de trend voor de interventie gelijk is, dan blijft het verschil tussen de controlegroep en de treatment groep gelijk (zie Figuur 80). Door dit verschil tussen de controle- en de treatmentgroep te verwijderen komt de tijdreeks van de controlegroep vóór de interventie overeen met de tijdreeks van de treatmentgroep (geel gestreepte lijn). De controlegroep kan vervolgens als 'counterfactual' laten zien hoe de treatmentgroep zich ontwikkeld zou hebben als er geen interventie zou zijn geweest. Het treatment effect wordt bepaald door het verschil tussen de counterfactual en de treatmentgroep na de interventie te berekenen.



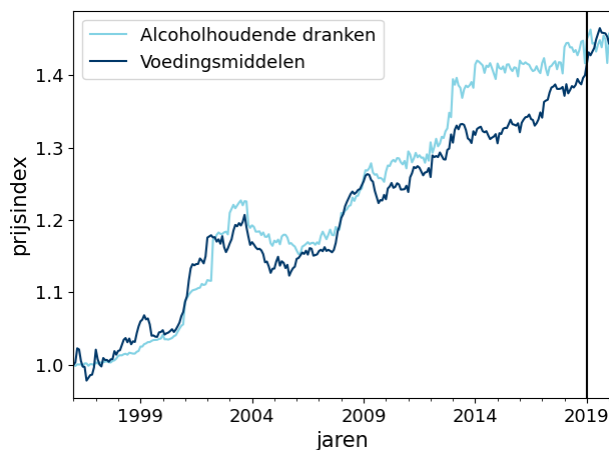
Figuur 80. Het difference-in-differences model. Bij de interventiegroep verandert het btw-tarief en bij de controlegroep niet.

Wij passen het difference-in-difference model onder meer toe om de effecten op voedingsprijzen te bepalen van de btw-verhoging uit 2019. Hierbij gebruiken wij alcoholische dranken als controlegroep. Alcoholische dranken hebben geen btw-verhoging ondergaan en hebben een vergelijkbare trendontwikkeling als voedingsprijzen (als we corrigeren voor de effecten van alcoholaccijns).

Data

Prijsindexcijfers van verschillende productgroepen zijn op maandelijks niveau beschikbaar op Statline vanaf januari 1996.¹¹⁷ Om mogelijk versturende invloeden van de coronapandemie uit te sluiten, gebruiken wij alleen data tot en met februari 2020.

De prijsindexcijfers van de interventiegroep voedingsmiddelen en de controlegroep alcoholhoudende dranken zijn weergegeven in Figuur 81. Hieruit valt op te maken dat de prijs van beide producten zich redelijk vergelijkbaar ontwikkeld hebben over de tijd. In 2013 is er echter een plotselinge stijging waar te nemen in de prijzen van alcoholhoudende dranken. Deze plotselinge stijging valt samen met de gelijktijdige verhoging in het alcoholaccijnzen. Door in het onderstaande model te corrigeren voor alcoholaccijnzen hebben voedingsprijzen en alcoholhoudende dranken een vergelijkbare trend.



Figuur 81. Prijsindex van de interventiegroep voedingsmiddelen en de controlegroep alcoholhoudende dranken. De zwarte verticale lijn geeft het moment weer dat het verlaagde btw-tarief verhoogd is.

Regressieresultaten voor voedingsmiddelen

Bij het toepassen van een difference-in-difference model gebruiken we dezelfde opzet als de CPB-studie uit 2017. Dit artikel gebruikt het gegeven dat kappersdiensten in 2000 van het hoge (17.6%) naar het lage (6%) btw-tarief zijn overgezet om de effecten van het btw-tarief op de prijs, het volume en de werkgelegenheid te meten. Wij hebben hun resultaten exact kunnen reproduceren. Zoals gezegd vergelijken we de prijzen van voedingsmiddelen met de prijzen van alcoholhoudende dranken. Het model dat wij gebruiken is als volgt gedefinieerd:

$$\log Y_{g,t} = \beta_j + \beta_m + \beta_g * INTERV_g + \beta_{g,t} * t + \beta_a * ACC_{g,t} + \delta DID_{g,t} + \epsilon$$

In deze vergelijking staan β_j en β_m voor respectievelijk jaar en maand 'fixed effects'. $INTERV_g$ is een dummy die gelijk is aan 1 voor de interventiegroep (het product onder het verlaagde btw-tarief) en gelijk aan 0 voor de controlegroep. Met $\beta_{g,t}$ wordt een aparte trend voor de interventie- en controlegroep meegenomen. $DID_{g,t}$ is de dummy voor het interventie-effect. Deze dummy is gelijk aan 1 voor de interventiegroep na het verhogen van het btw-tarief in januari 2019. In de andere gevallen is deze dummy gelijk aan 0. Tot slot corrigeren we voor de invloed van veranderingen in accijnzen ($ACC_{g,t}$) op de prijs van alcoholische dranken. Deze variabele is gelijk aan 0 voor de observaties van voedingsmiddelen en gelijk

¹¹⁷ Zie [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

aan de alcoholaccijns voor de observaties van alcoholische dranken.¹¹⁸ We nemen de (natuurlijke) logaritme van de prijsindex zodat de regressiecoëfficiënten van het model als percentages geïnterpreteerd kunnen worden. Om te corrigeren op eerste-orde autocorrelatie en heteroscedasticiteit hebben we gebruik gemaakt van Prais-Winsten regressie.¹¹⁹ Tabel 16 geeft de regressieresultaten van twee variaties op de modelspecificatie (1):

- a. Model M1 is exact gelijk aan modelspecificatie (1). Dit is het uitgangsmodel;
- b. Model M2 is gelijk aan modelspecificatie (1) exclusief de variabelen voor de trend van de interventie- en controlegroep;

Tabel 16. Regressieresultaten voor voedingsmiddelen voor twee modellen gebaseerd op modelspecificatie (1). De dummy's voor jaar en maand 'fixed effects' en de dummy voor de productgroep zijn niet weergegeven. *** $p < 0.01$.

	Model met accijnzen en trend (M1)	Model met accijnzen en zonder trend (M2)
Effect btw-verhoging	0.0216*** (0.0070)	0.0289*** (0.0069)
Accijnzen	0.0062*** (0.0007) ¹²⁰	0.0033*** (0.0003)
Trend voedingsmiddelen	0.0014*** (0.0003)	-
Trend alcoholische dranken	0.0011*** (0.0003)	-

De coëfficiënten in Tabel 16 kunnen we interpreteren als percentages (vermenigvuldigd met 100). Op basis van het uitgangsmodel M1, is het effect van de btw-verhoging op de prijs van voedingsmiddelen gelijk aan 2,2%. Dit effect is statistisch significant.

Wanneer de stijging van het verlaagde btw-tarief volledig zou worden doorberekend in de prijs zou dit leiden tot een prijsstijging van $(109-106)/106 \cdot 100\% = 2,8\%$. Volgens deze schatting is de btw-stijging voor voedingsmiddelen voor gemiddeld 77% doorberekend aan de consument op de korte termijn (eerste 14 maanden na verhoging btw-tarief). Het 95% betrouwbaarheidsinterval van deze schatting is [28%, 125%]. Op basis van het betrouwbaarheidsinterval kan niet worden uitgesloten dat de btw-verhoging maar deels wordt doorberekend in de prijs (28%), of dat er juist sprake is van een overcompensatie (125%).

Robuustheidsanalyse

Wanneer de aanname van een gelijke trend voor de interventie- en controlegroep juist is, zou de schatting van de coëfficiënten robuust moeten zijn tegen het opnemen van trendvariabelen voor de interventie- en controlegroep. Om deze aanname te onderzoeken vergelijken we modellen M1 en M2 met elkaar. Model M1 vindt een interventie-effect van 2,2% en model M2 vindt een interventie-effect van 2,9%. Deze schattingen liggen binnen een standaarddeviatie van elkaar. Dit betekent dat de verschillen tussen deze modellen binnen een redelijke onzekerheidsmarge vallen. Daarom concluderen we dat de gelijke trend aanname hier gemaakt mag worden en dat de alcoholische dranken een goede controlegroep zijn voor voedingsmiddelen.

¹¹⁸ De accijnzen verschillen per alcoholische drank. Voor deze analyse hebben we de accijnzen op pils als proxy genomen voor de algehele accijnzen op alcohol. Accijnzen op bier worden geheven op basis van het percentage plato. Pils valt onder de categorie bier met percentage plato 11 tot 15.

¹¹⁹ Voor de modelschatting gebruiken we het Stata package xtpcse.

¹²⁰ Deze coëfficiënt heeft geen direct interpretatie. De parameter is toegevoegd aan het model om te corrigeren voor de 'structural breaks' die worden veroorzaakt door het verhogen van de accijnzen op alcohol.

Bijlage 4. Landen in synthetische controlegroep

Tabel 17. Gewichten van landen in synthetische controlegroepen

		Lasso		Ridoge	
Voedingsmid- delen	Alle landen	Frankrijk	0.289	Oostenrijk	0.022
		Duitsland	0.149	België	-0.079
		Ierland	0.134	Cyprus	0.100
		Letland	0.096	Denemarken	-0.086
		Portugal	0.489	Estland	0.381
		Zweden	-0.071	Finland	0.208
				Frankrijk	0.131
				Duitsland	0.186
				Griekenland	-0.043
				IJsland	0.194
				Ierland	-0.086
				Italië	0.130
				Letland	-0.129
				Litouwen	0.398
				Luxemburg	0.035
				Malta	-0.079
				Noorwegen	-0.005
				Polen	0.023
				Portugal	-0.089
				Slowakije	-0.006
		Spanje	0.032		
		Zweden	-0.016		
		Verenigd Ko- ninkrijk	-0.050		
Voorselectie van landen		Frankrijk	0.217	Oostenrijk	-0.013
		Duitsland	0.011	België	-0.064
		Ierland	0.053	Denemarken	0.024
		Noorwegen	-0.036	Finland	0.021
		Portugal	0.298	Frankrijk	0.311
		Spanje	-0.100	Duitsland	0.188
		Zweden	0.531	Griekenland	0.059
				Ierland	0.105
				Italië	0.025
				Luxemburg	0.097
		Noorwegen	-0.086		
		Portugal	0.211		

		Lasso		Ridoge		
Heren- en kinderkappers	Alle landen			Spanje	-0.215	
				Zweden	0.454	
				Verenigd Ko- ninkrijk	-0.068	
			Frankrijk	0.359	België	0.096
			Italië	0.888	Denemarken	0.070
			Slovenië	0.028	Frankrijk	0.243
					Italië	0.437
					Litouwen	0.007
					Slovenië	0.157
			Voorselectie van landen	Frankrijk	0.361	België
		Italië	0.886	Denemarken	0.060	
		Slovenië	0.030	Frankrijk	0.271	
				Italië	0.497	
				Slovenië	0.141	
Dameskapp- pers	Alle landen	België	0.420	België	0.275	
		Italië	0.266	Denemarken	0.032	
		Litouwen	0.202	Frankrijk	0.144	
				Italië	0.372	
				Litouwen	0.202	
				Slovenië	-0.031	
Restaurants en hotels	Alle landen	België	0.238	Oostenrijk	0.005	
		Cyprus	0.158	België	0.134	
		Duitsland	0.053	Cyprus	0.124	
		Griekenland	0.061	Tsjechië	-0.079	
		IJsland	0.003	Denemarken	0.093	
		Ierland	0.136	Estland	0.016	
		Malta	0.191	Finland	0.043	
		Noorwegen	0.082	Frankrijk	0.088	
		Portugal	0.030	Duitsland	0.068	
				Griekenland	0.076	
				Hongarije	0.061	
				IJsland	-0.019	
				Ierland	0.082	
				Italië	-0.012	
				Letland	0.091	
				Litouwen	-0.023	
				Luxemburg	0.109	
				Malta	0.131	
				Noorwegen	-0.009	
		Polen	-0.004			
		Portugal	0.013			
		Slowakije	0.067			

		Lasso		Ridoge			
Voorselectie van landen				Slovenië	-0.075		
				Spanje	0.049		
						Zweden	0.049
						Verenigd Koninkrijk	-0.009
				België	0.324	Oostenrijk	-0.004
				Cyprus	0.224	België	0.217
				Duitsland	0.058	Cyprus	0.184
				Noorwegen	0.224	Tsjechië	-0.109
				Polen	0.000	Denemarken	0.095
				Portugal	0.189	Finland	0.017
						Frankrijk	0.032
						Duitsland	0.155
						Griekenland	0.069
						Ierland	0.032
						Italië	0.059
						Luxemburg	-0.064
						Noorwegen	0.122
						Polen	0.036
						Portugal	0.187
						Slowakije	-0.047
				Spanje	0.005		
				Zweden	0.145		
				Verenigd Koninkrijk	-0.002		
Farmaceutische producten	Alle landen	Tsjechië	0.016	Oostenrijk	0.028		
		Denemarken	-0.077	België	0.025		
		Finland	0.032	Bulgarije	0.059		
		Frankrijk	-0.160	Kroatië	-0.005		
		Malta	0.017	Cyprus	-0.092		
		Noord-Macedonië	-0.048	Tsjechië	0.032		
		Noorwegen	0.006	Denemarken	-0.066		
		Slovenië	-0.487	Estland	-0.007		
		Spanje	0.285	Finland	0.039		
		Zweden	-0.042	Frankrijk	-0.044		
						Duitsland	-0.006
						Griekenland	-0.006
						Hongarije	0.012
						IJsland	0.001
						Ierland	-0.041
						Italië	-0.001
						Letland	0.015

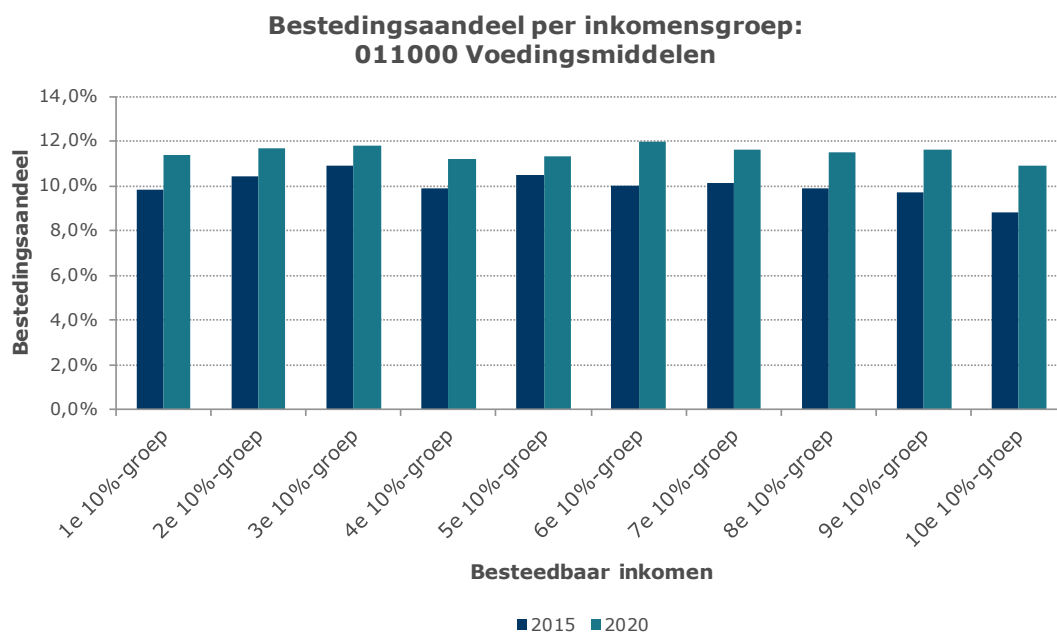
		Lasso	Ridge
			Litouwen 0.041
			Luxemburg -0.046
			Malta 0.067
			Noord-Macedonië -0.036
			Noorwegen 0.046
			Polen -0.033
			Portugal 0.020
			Servië -0.027
			Slowakije -0.385
			Slovenië 0.145
			Spanje -0.036
			Zweden 0.022
			Zwitserland 0.017
			Verenigd Koninkrijk 0.020
Voorselectie van landen	België	0.091	Oostenrijk 0.075
	Bulgarije	0.244	België 0.124
	Denemarken	-0.058	Bulgarije 0.144
	Frankrijk	-0.408	Kroatië -0.031
	Ierland	0.022	Denemarken -0.097
	Litouwen	0.043	Estland -0.016
	Malta	0.007	Frankrijk -0.150
	Polen	-0.100	Duitsland -0.021
	Slowakije	-0.137	Hongarije 0.037
	Slovenië	-0.413	Ierland 0.009
	Spanje	0.306	Italië -0.050
			Letland 0.032
			Litouwen 0.097
			Malta 0.003
			Noorwegen 0.107
			Polen -0.055
			Portugal -0.001
			Slowakije -0.111
			Slovenië -0.434
			Spanje 0.245
		Verenigd Koninkrijk 0.036	

Bijlage 5. Bestedingsaandeel per productgroep naar inkomen

Inleiding

In deze bijlage wordt aan de hand van data van het CBS¹²¹ een aantal figuren getoond over het bestedingsaandeel aan specifieke productcategorieën. Hierbij geldt wel dat de productcategorieën van het CBS niet altijd één op één aansluit bij de productgroepen met een verlaagd btw-tarief. Wij liepen hier onder meer tegen aan bij de productgroep genees- en hulpmiddelen. Het CBS heeft hiervoor geen aparte productcategorie maar kent wel de categorie medische producten en apparaten waar verschillende subcategorieën onder vallen (zoals *farmaceutische producten, brillen op sterkte en lezen, zwangerschapstests en condooms*). Het punt hierbij is dat op een deel van deze categorieën het reguliere btw-tarief van toepassing is en op een deel het verlaagde btw-tarief. Bij de subcategorie zwangerschapstests en condoom geldt zelfs dat een deel onder het reguliere btw-tarief valt (zwangerschapstest) en een deel onder het verlaagde btw-tarief (condooms). Een ander punt is dat bepaalde productcategorieën ook niet alle goederen/diensten die onder het verlaagde btw-tarief afdekken. Zo valt onder de productcategorie farmaceutische producenten niet veterinaire producten. Die vallen onder de productcategorie producten voor huisdieren. Deze bijlage dient als naslagwerk.

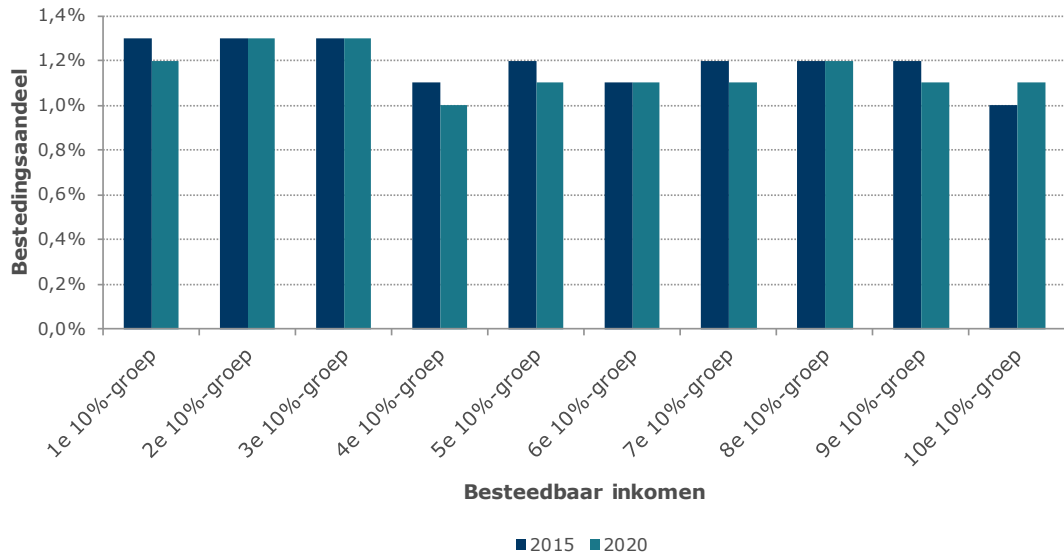
Voedingsmiddelen en alcoholvrije dranken



Figuur 82. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor voedingsmiddelen

¹²¹ Het gaat specifiek om de volgende dataset: [\[opendata.cbs.nl\]](https://opendata.cbs.nl)

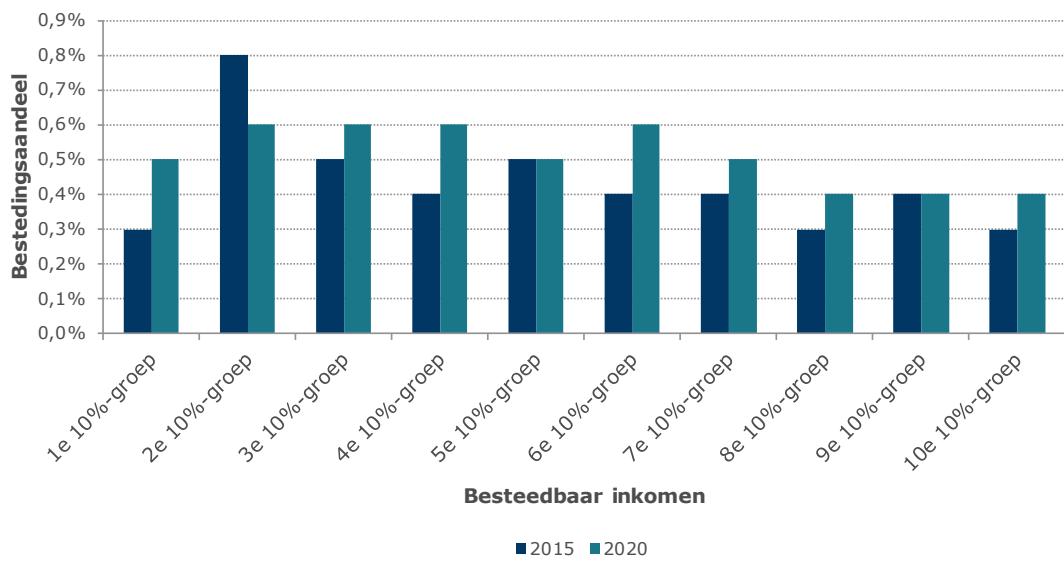
**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
012000 Alcoholvrije dranken**



Figuur 83. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor alcoholvrije dranken

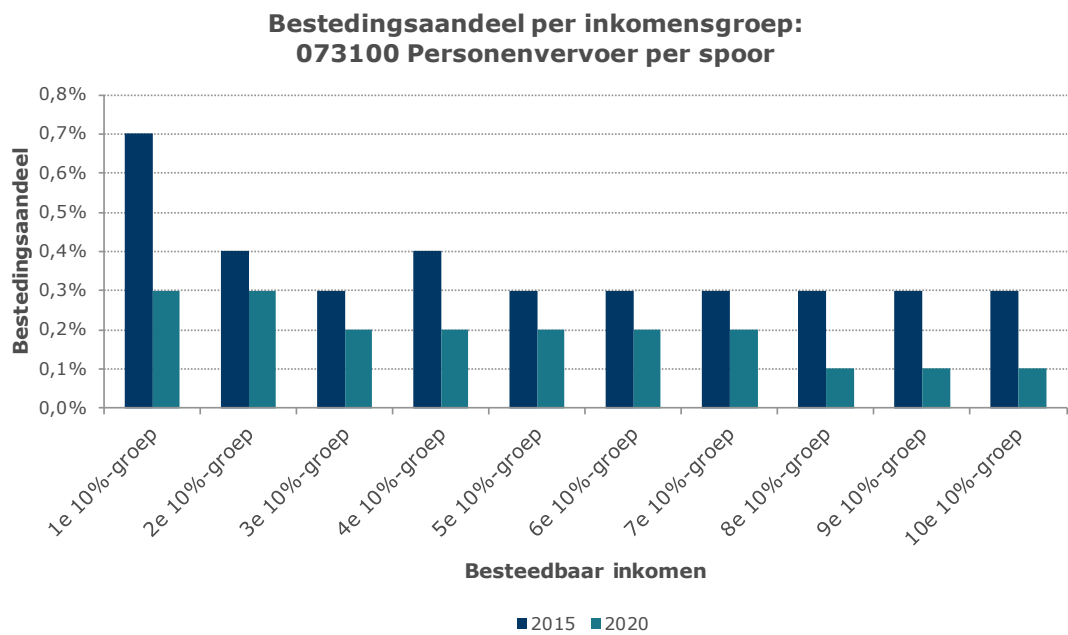
Genees- en hulpmiddelen

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
061100 Farmaceutische producten**



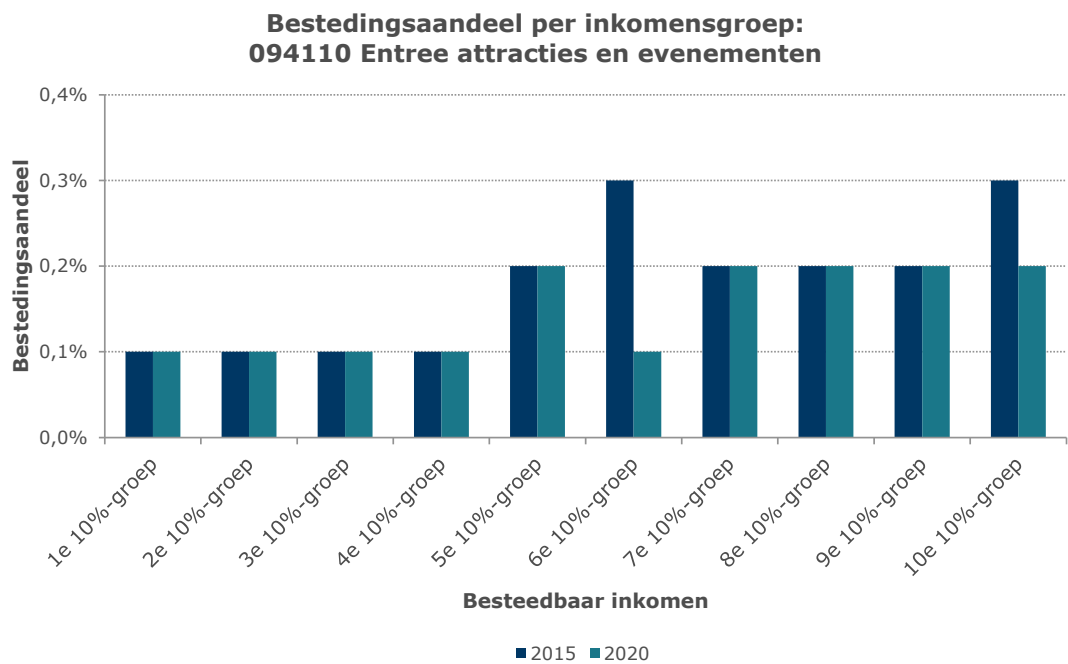
Figuur 84. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor farmaceutische producten

Personenvervoer



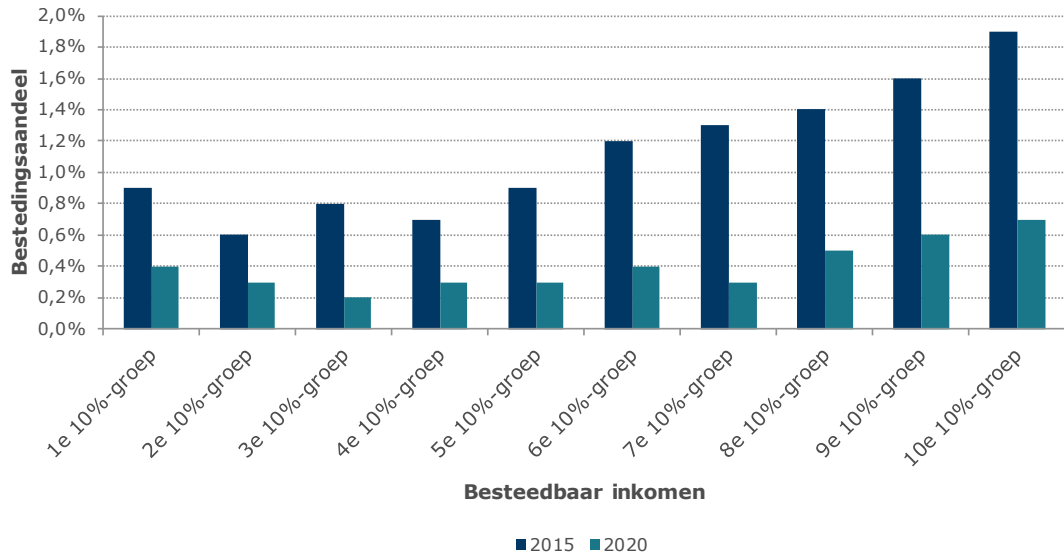
Figuur 85. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor personenvervoer per spoor

Culturele goederen en diensten



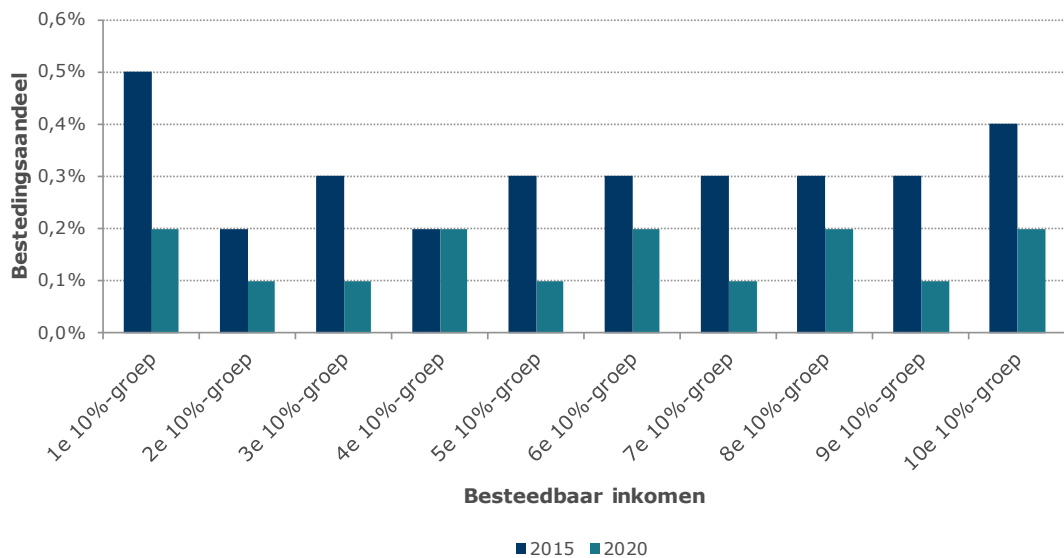
Figuur 86. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor entree attracties en evenementen

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
094120 Deelname aan recreatie en sport**



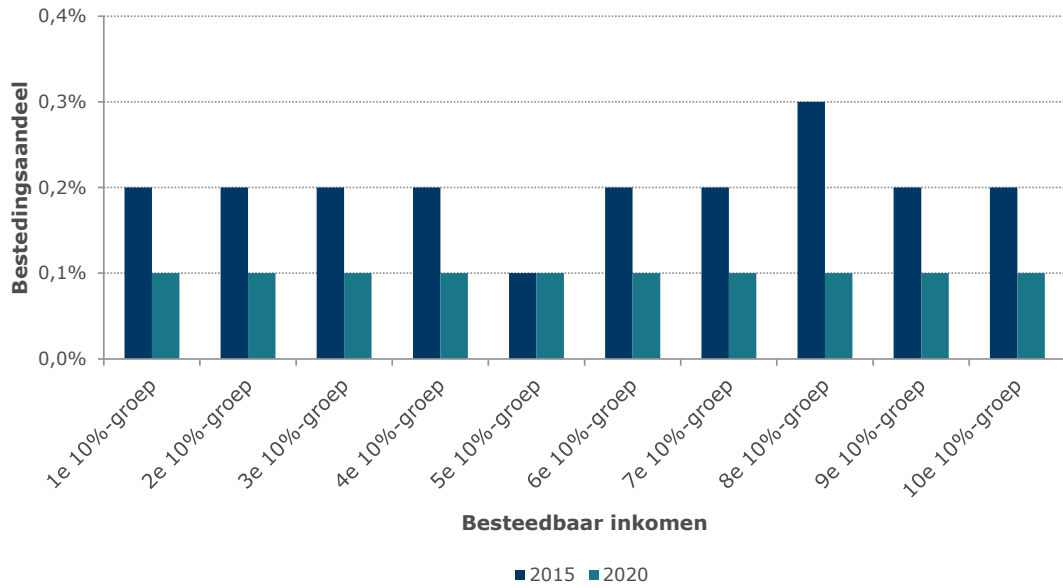
Figuur 87. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor deelname aan recreatie en sport

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
094210 Bioscopen, theaters en concerten**



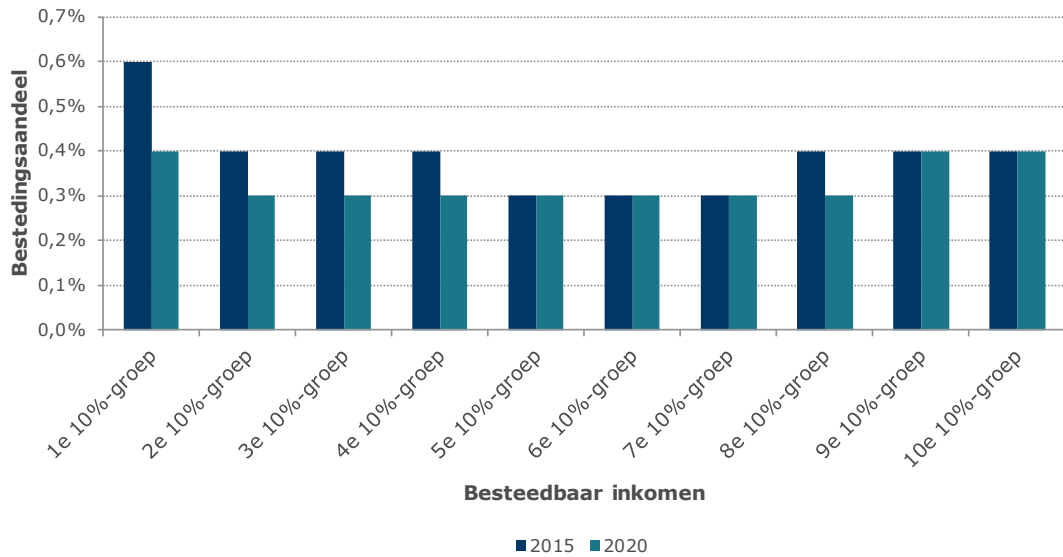
Figuur 88. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor bioscopen, theaters en concerten

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
094220 Musea, bibliotheken, dierentuinen**



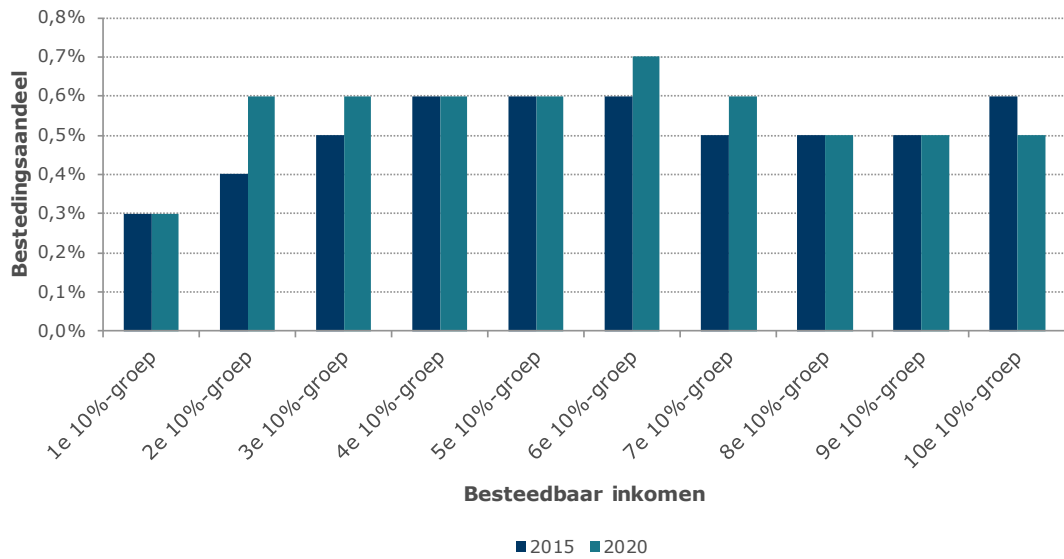
Figuur 89. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor musea, bibliotheken en dierentuinen

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
095100 Boeken**



Figuur 90. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor boeken

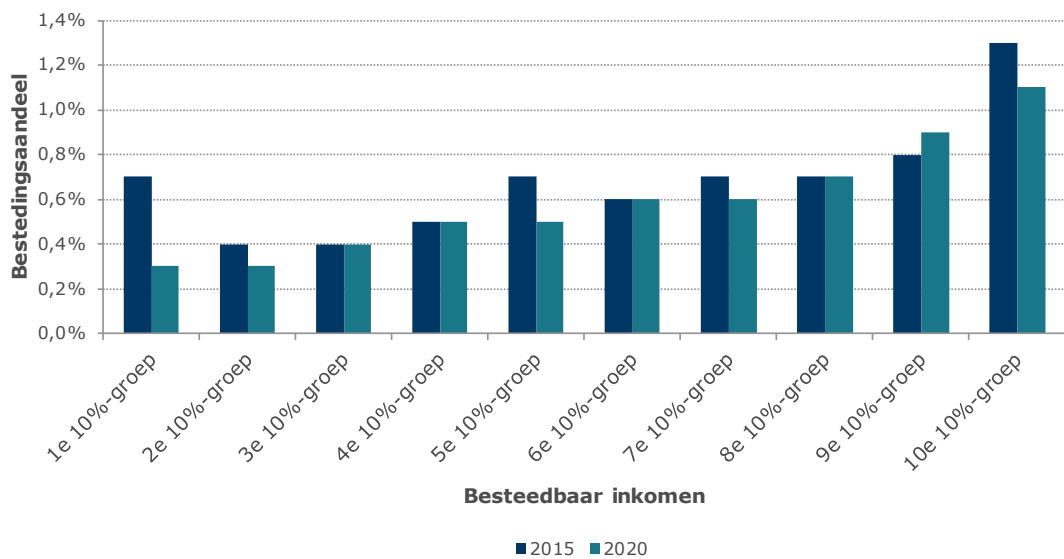
**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
095200 Kranten en tijdschriften**



Figuur 91. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor kranten en tijdschriften

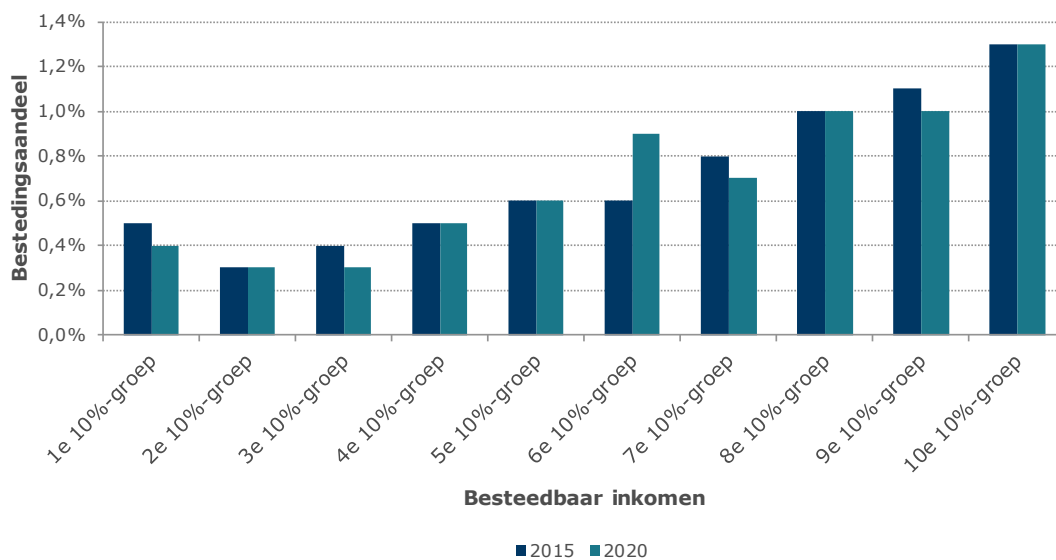
Logiesverstrekking

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
112010 Hotels, motels, herbergen e.d.**



Figuur 92. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor hotels, motels, herbergen e.d.

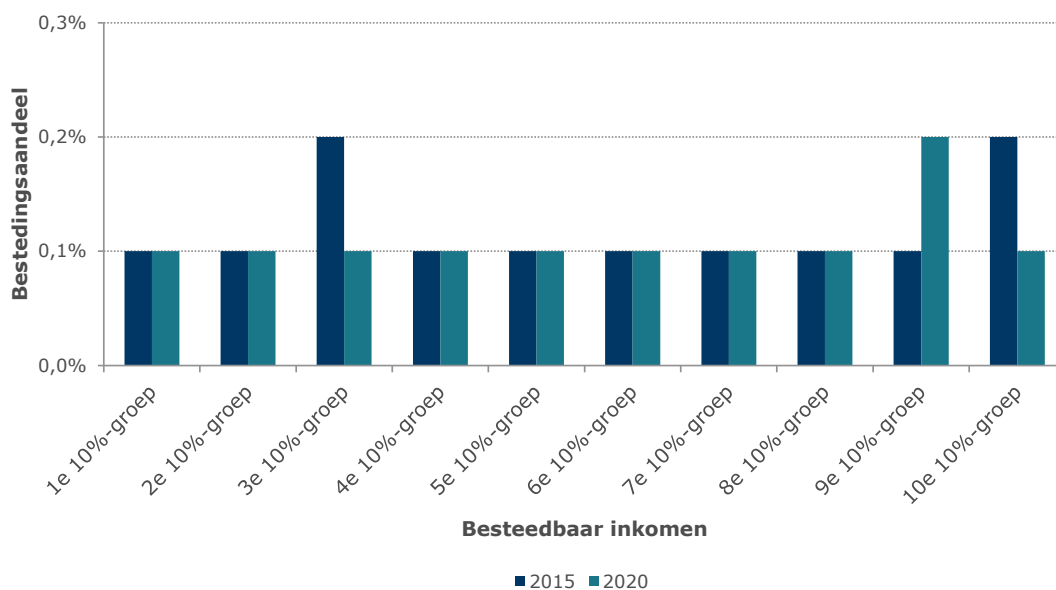
**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
112020 Bungalowparken, campings, e.d.**



Figuur 93. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor bungalowparken, campings, e.d.

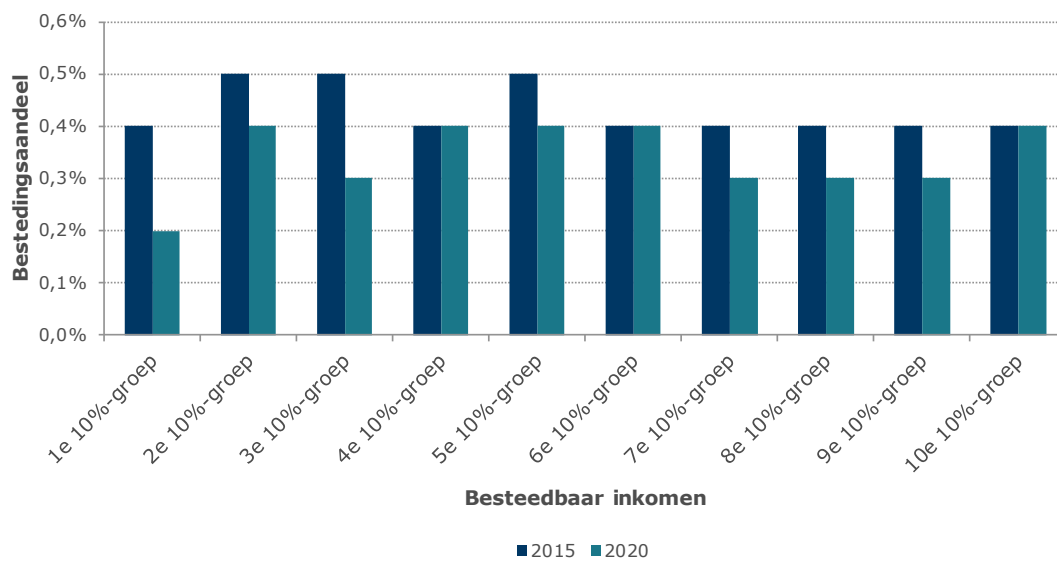
Arbeidsintensieve diensten

**Bestedingsaandeel per inkomensgroep:
121110 Heren- en kinderkappers**



Figuur 94. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor heren- en kinderkappers

Bestedingsaandeel per inkomensgroep: 121120 Dameskappers



Figuur 95. Bestedingsaandeel per inkomensgroep voor dameskappers



Contact:

Dialogic innovatie & interactie
Hooghiemstraplein 33-36
3514 AX Utrecht
Tel. +31 (0)30 215 05 80
www.dialogic.nl

