



Een onderzoek naar een toekomstbestendig btw-systeem in Nederland

De invoering van een uniform btw-tarief

Naam: Thijs Potters

Studentnummer: 432258

Vakgebied: Omzetbelasting

Scriptiebegeleider: mr. drs. R. Zuidgeest

Tweede lezer: mr. drs. J. Gruson

Academisch jaar: 2020 – 2021

Woordenaantal: 30148

Inhoudsopgave

Inhoud.....	2
Lijst met afkortingen	3
1. Inleiding.....	4
1.1 Algemene inleiding	4
1.2 Aanleiding	5
1.3 Probleemstelling	7
1.4 Opzet.....	7
1.5 Afbakening.....	8
2. Ontstaan en werking van de btw.....	9
2.1 Inleiding.....	9
2.2 Geschiedenis van de btw	9
2.3 Het huidige btw-systeem	11
2.3.1 Rechtskarakter omzetbelasting.....	11
2.3.2 Neutraliteit	12
2.3.3 Belasting over de toegevoegde waarde.....	14
2.3.4 Heffingssystematiek.....	16
2.4 Deelconclusie	20
3 Achtergronden van de verschillende btw-tarieven.....	22
3.1 Inleiding.....	22
3.2 Beweegredenen verschillende btw-tarieven	22
3.2.1 Btw-richtlijn.....	23
3.2.2 Nultarief	24
3.2.3 Algemeen tarief.....	25
3.2.4 Verlaagd tarief.....	26
3.4 Deelconclusie.....	28
4 De voor- en nadelen van een uniform btw-tarief.....	29
4.1 Inleiding.....	29
4.2 De roep om een uniform btw-tarief	29
4.2.2 Onderzoek Europese Commissie	32
4.2.1 Voorstel ministerie van Financiën	33
4.2.3 Onderzoek CPB	34
4.3 Voordelen uniform btw-tarief	36
4.4 Nadelen uniform btw-tarief	40
4.5 Deelconclusie.....	45
5 Implementatiewijzen uniform btw-tarief.....	46
5.1 Inleiding.....	46

5.2 Instelling uniform btw-tarief in Nederland	46
5.3 Goods and Services tax Nieuw-Zeeland	50
5.4 Merverdiavgift Denemarken	53
5.5 Voorkeursvariant uniform btw-tarief	57
5.6 Conclusie	64
6. Analyse uniform btw-tarief	65
6.1 Inleiding	65
6.2 Samenvatting	66
6.3 Beantwoording probleemstelling	69
Bibliografie	71
Geraadpleegde literatuur	71
Online bronnen	72
Jurisprudentie	73
Parlementaire stukken	74
Voorstellen/onderzoeken Europese Commissie	74

Lijst met afkortingen

Art.	Artikel
Btw	Belasting toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG, Richtlijn 91/680/EEG, Richtlijn 77/388/EEG en Richtlijn 2006/112/EG
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CDA	Christen-Democratisch Appèl
CPB	Centraal Planbureau
EC	European Commission
ECD	Economische Controle Dienst
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
GST	Goods and Services Tax
HvJ	Hof van Justitie
IMF	International Monetary Fund
Nr.	Nummer
OV	Openbaar Vervoer
SP	Socialistische Partij
TVA	tax sur la valeur ajoutée
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1969	Wet op de Omzetbelasting 1968

1. Inleiding

1.1 Algemene inleiding

Op 1 januari 1969 is de belasting op toegevoegde waarde (hierna btw) ingevoerd. De btw is een verbruiksbelasting en wordt in de volksmond ook wel omzetbelasting genoemd.¹ Btw wordt bij de verkoop of levering berekend over goederen en/of diensten. De btw is in de prijs inbegrepen, waardoor de verkoper de btw ontvangt en deze dient af te dragen aan de Nederlandse staat, waardoor de omzetbelasting geschaard kan worden onder de indirecte belastingen.² Het eerste jaar dat de btw was ingevoerd, in 1969, leverde dit de Nederlandse staat een bedrag van 2,6 miljard euro op. Gemiddeld gezien neemt dit bedrag elk jaar met ruim 6% toe, waardoor de opbrengst in 2019 ruim 58 miljard euro is. De verwachte opbrengst in 2021 voor de btw is 58,4 miljard euro. Hier geen aanzienlijke stijging van 6% wat mede verklaard kan worden door de coronacrisis, het feit dat consumenten minder spenderen en bedrijven uitstel van belastingschulden krijgen.³ De btw is daarmee de tweede, na de loonbelasting, grootste inkomstenbron voor de Nederlandse staat op het gebied van belastingen. In 2019 was het totaal aan belastingen ruim 205 miljard euro, wat aangeeft dat de btw hier voor meer dan een kwart aan bijdraagt en daarmee een belangrijke heffingsbron is voor de Nederlandse staat.⁴

Sinds 1969 zijn er verschillende ontwikkelingen geweest in het btw-regime wat voor wijzigingen in de hoogte van de tarieven heeft gezorgd. Er zijn in de Nederlandse btw, buiten de vrijstellingen, namelijk drie verschillende tarieven: het nultarief voor goederen die geleverd worden naar het buitenland of die opgeslagen worden in een douane-entrepot, het verlaagde tarief wat bijvoorbeeld geldt voor eerste levensbehoeften zoals groente en fruit, en als laatste is er het algemene (verhoogde) tarief wat geldt voor de resterende goederen en diensten die niet onder de vrijstelling, het nul- en het verlaagde tarief vallen.⁵ Een vrijstelling geldt voor goederen en diensten in bepaalde branches, zoals bijvoorbeeld bij financiële diensten. In deze gevallen brengt u geen btw in rekening, maar kunt u de kosten voor de btw ook niet in aftrek brengen.⁶ In 1969 was het lage tarief 4% en het algemene tarief 12%. De hoogte van de tarieven is door de jaren in opwaartse richting gewijzigd wat ook de voornaamste reden is van de groei van de belastingopbrengst. In het huidige btw-systeem geldt er een laag tarief van 9% en een algemeen tarief van 21%. Nog nooit waren de btw-tarieven zo hoog als hoe zij nu zijn.⁷ De verhoging van het tarief wordt direct verdisconteerd in de prijs, waardoor consumenten direct het effect hiervan merken bij hun bestedingen. De vraag rijst dan ook op wat de beweegreden van de overheid is om het lage tarief te verhogen. Het lage tarief rust namelijk op eerste levensbehoeften, waarvan men vindt dat deze betaalbaar

1 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 3.

2 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 11.

3 Rijksoverheid, 'Miljoenennota 2021', nr. 1, p. 51

4 CBS, 'Overheid; ontvangen belastingen en wettelijke premies', 24 december 2020.

5 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 245-246.

6 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 261.

7 CBS, 'Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard', 2 januari 2019.

moeten zijn voor zoveel mogelijk mensen. Bij andere goederen waarvoor het lage tarief geldt, wil de overheid juist de consumenten stimuleren om deze aan te schaffen. De verhoging weerspiegelt dan ook niet het doel van het lage tarief.

In de Kamerstukken van 2018⁸ komt naar voren dat het primaire doel van de btw simpel gezegd ‘het genereren van meer opbrengsten om daarmee de lasten op arbeid te kunnen verlagen’ is. De tarieven voor de loon- en inkomstenbelasting zijn sinds 1 januari 2019, het moment waarop het btw-tarief verhoogd werd, verlaagd waardoor het een belastingschuif betreft vanuit de directe naar de indirecte belastingen, waaronder de btw valt. Binnen de tweede kamer was er direct onenigheid over de verhoging van het verlaagde tarief. Van Dijck en Wilders dienden namelijk een motie in om de btw-verhoging die nu ging gelden op boodschappen (etenswaren), terug te draaien. De meerderheid ontbrak echter waardoor de motie niet werd aangenomen. Dit impliceert wel dat er geen eensgezindheid bestaat over de hoogte van de tarieven en dat het dan ook zeker niet vaststaat dat de tarieven voorlopig ongewijzigd zullen blijven.⁹

Naast het genereren van meer inkomsten via de verhoging van het tarief, geven verschillende economen aan dat het belasten van bestedingen doeltreffender is voor de economische groei dan het belasten van inkomen of het vermogen van mensen. De heffing van belasting op uitgaven heeft namelijk minder invloed op het spaargedrag van mensen, waardoor het effect op het handelen van mensen zo min mogelijk verstoord wordt.¹⁰

1.2 Aanleiding

In 2014 heeft het CPB¹¹ een onderzoek gedaan naar de effecten van het verlaagde btw tarief. Hierin wordt geconcludeerd dat het doel van het verlaagde tarief niet wordt bereikt. Het primaire doel is namelijk de belastingdruk van lage inkomensgroepen te verkleinen. De hogere inkomensgroepen hebben echter meer baat van het lagere tarief, dan deze lagere inkomensgroepen, gemeten in absolute bedragen aangezien deze inkomensgroepen meer consumeren van goederen of diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Wat resulteert in het feit dat het verlaagde tarief geen geschikt instrument voor de beoogde herverdeling tussen lage en hoge inkomensgroepen is. Een geschiktere manier om herverdeling te bereiken is via de inkomstenbelasting en sociale uitkeringen. Met de verhoging van het lage tarief per 1 januari 2019, en daarmee de verlaging van de lasten op arbeid, is er dan ook een goede stap in de richting van een moderner btw-regime gezet dat meer welvaartswinst zal opleveren voor Nederland. Het CPB geeft echter al aan dat dit niet voldoende is. Doordat er geconcludeerd is dat het

8 Kamerstukken II 2017-2018, 32140 nr. 33

9 Tweede Kamer, vergaderjaar 2018-2019, 35 200, nr. 13

10 NRC Handelsblad, 22 april 2011

11 CPB Policy Brief, ‘Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

verlaagde tarief niet het beoogde doel bereikt, wordt er gepleit voor een afschaffing van het verlaagde tarief wat in combinatie moet gaan met een verlaging van het algemene tarief van nu 21%.¹²

In de meest recente verkiezingsprogramma's in Nederland pleitten verschillende politieke partijen ook al voor een uniform btw-tarief in Nederland. De partijen willen namelijk consumptiepatronen beïnvloeden mede door middel van het prijsbeleid waarbij de ChristenUnie een uniform btw-tarief van 18,5% invoert met uitzondering van groente en fruit, het OV en reparaties waarvoor een 5%-tarief gaat gelden.¹³ Ook moet het belastingstelsel, volgens de ChristenUnie, eenvoudiger en rechtvaardiger worden. Een uniform btw-tarief is daar onderdeel van.¹⁴

Deze roep om een zogeheten uniform tarief voor alle goederen die niet onder de vrijstelling of het nultarief vallen, is niet nieuw. In 1984 heeft de staatssecretaris middels een persbericht van het ministerie van Financiën aangegeven voorstander te zijn van een uniform btw-tarief. Het zorgt ten eerste voor minder administratieve lasten voor de bedrijven, maar de reden waarom het verlaagde tarief in 1969 is geïntroduceerd, namelijk voor de lage inkomensgroepen, is al ruimschoots achterhaald.¹⁵ Ook heeft de Europese Commissie in 1996 een voorstel gedaan voor een nieuw btw-regime. In dit voorstel wordt ervoor gepleit dat alle EU-landen een uniform btw-tarief instellen. Toentertijd werd dit nodig geacht om zo de kosten voor het bedrijfsleven en het niveau van btw-fraude te verlagen. Deze kostenverlaging zou bereikt worden, omdat de leverancier de btw zou berekenen op de factuur en die moest verrekenen met de fiscus van het land waar de leverancier was gevestigd, wat minder administratieve lasten met zich mee zou brengen.¹⁶ In 2020 heeft het ministerie van Financiën ook een syntheserapport uitgebracht waarin wordt aangegeven dat de btw een toekomstbestendige belastingsoort is wat mede veroorzaakt wordt door de vergrijzing in Nederland. Gepensioneerden sparen relatief gezien meer dan werkers vanwege het goede pensioenstelsel hetgeen resulteert in een hogere btw-opbrengst. Een verhoging van het verlaagde btw-tarief, wat het verschil tussen de tarieven kleiner maakt, zorgt voor een minimaal effect op consumptiekeuzes van burgers maar ook op de bedrijven hun productiebeslissing. In het syntheserapport wordt mede daarom gepleit dat het verlaagde tarief verhoogd moet worden van 9% naar 12%.¹⁷ In het voorstel van het CPB wordt een uniform tarief van minimaal 15% voorgeschreven. Dit komt overeen met de btw-richtlijn waarin staat aangegeven dat er minimaal twee tarieven moeten zijn. Dit zouden dus het nultarief en het algemene tarief, wat minimaal 15% moet zijn, kunnen zijn.¹⁸ Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën in 2008 een notitie geschreven met alle aspecten en

12 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014, p. 4

13 Planbureau voor de leefomgeving, 'Analyse leefomgevingseffecten, verkiezingsprogramma's 2021-2025', 2021 p. 78

14 ChristenUnie, 'Standpunt Belastingtarief', geraadpleegd via:
<https://www.christenunie.nl/standpunt/belastingtarief>

15 Persbericht ministerie van Financiën, 'Omzetbelasting; Een uniform BTW-tarief', 13 februari 1984, nr. Y 57

16 European Commission, 'A common System of VAT', 22 July 1996

17 Ministerie van Financiën, 18 mei 2020, 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel' p. 17 en 89

18 Btw-richtlijn art. 93-99

overwegingen omtrent een uniform btw-tarief. Hierin geeft hij alle effecten aan die de invoering van een uniform tarief in gang zal zetten. De invoering hiervan zal ook voor meer budgettaire neutraliteit zorgen, wat de concurrentieverhoudingen ten goede komt.¹⁹

1.3 Probleemstelling

Kortom, de gedachte over de invoering van een uniform btw tarief speelt al geruime tijd. Niet alleen op politiek niveau maar ook vanuit economisch perspectief. . In deze scriptie zal de roep en de instelling naar een moderner btw-regime met een uniform tarief onder de loep worden genomen. De volgende vraag staat dan ook centraal in deze scriptie:

Moet Nederland een uniform btw-tarief hanteren en zo ja, op welke manier moet dit worden ingevoerd zodat de voordelen optimaal benut worden en de nadelen zoveel mogelijk gemitigeerd?

1.4 Opzet

Om tot een antwoord te komen op de hiervoor genoemde vraag worden er verschillende aspecten bestudeerd waarop de invoering van een uniform tarief invloed zal hebben. Allereerst zal in hoofdstuk 2 worden stilgestaan bij de geschiedenis van de btw en hoe de btw door de jaren is gewijzigd. Ook zal hier besproken worden hoe het systeem van de btw werkt. In hoofdstuk 3 wordt gekeken naar de achtergrond van de keuze om verschillende btw-tarieven te hanteren waarbij met name de focus ligt op het verschil tussen het verlaagde en het algemene tarief. De voorstellen vanuit het ministerie van Financiën, de Europese Commissie en verschillende economen komen in hoofdstuk 4 naar voren.. Ook worden hier de voor- en nadelen van een uniform tarief besproken. In hoofdstuk 5 worden de verschillende implementatiemogelijkheden van een uniform tarief in Nederland onderzocht. Hierbij wordt er ook gekeken naar praktijkervaringen behaald met het btw-systeem in Nieuw-Zeeland, Denemarken. In deze landen is er namelijk al sprake van een modern btw-systeem met een uniform tarief. Als laatste zal de situatie van deze twee landen dan ook vergeleken worden met die van Nederland en wordt er gekeken naar de implementatiewijze van een uniform btw-tarief in Nederland. Tot slot volgt in hoofdstuk 6 een conclusie van deze scriptie. Er volgt een samenvatting van de bevindingen waarmee een conclusie geformuleerd kan worden op de gegeven probleemstelling. Op de conclusie volgen dan nog eventuele aanbevelingen.

19 Kamerstukken I 2008-2009, 22112, nr. 764

1.5 Afbakening

In het onderzoek van het CPB komt naar voren dat de uniformering van het btw-tarief niet voldoende is voor een moderner btw-regime. De vrijstellingen die gelden in het huidige systeem zorgen namelijk voor verstoringen en welvaartsverliezen. Het inkoop- en aanbestedingsbeleid wordt beïnvloed, wat resulteert in een ontmoediging van economische specialisatie met welvaartsverliezen tot gevolg. Dit is echter weer een heel onderwerp op zich, waardoor er in deze scriptie alleen gefocust zal worden op een uniform btw-tarief. Daarnaast zal er ook niet gekeken worden naar het nultarief, maar alleen naar de samensmelting van het verlaagde en het algemene tarief.²⁰

20 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014.

2. Ontstaan en werking van de btw

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt allereerst de ontstaansgeschiedenis van de btw besproken. Ook wordt er stilgestaan bij de verschillende ontwikkelingen die er door de jaren zijn ingevoerd om tot een zo neutraal mogelijk btw-systeem te komen. Daarna zal er besproken worden hoe de huidige systematiek van de btw werkt en wordt er gekeken naar het stappenplan wat binnen de btw gehanteerd wordt om uiteindelijk tot heffing te kunnen overgaan.

2.2 Geschiedenis van de btw

De Europese btw zoals die alom bekend is, is ingevoerd op 1 januari 1969.²¹ Hoewel er in de loop der tijd verschillende wijzigingen hebben plaatsgevonden, vormt dit nog steeds de basis voor de heffing van omzetbelasting. De wortels van de omzetbelasting gaan echter veel verder terug, namelijk tot in de klassieke oudheid. De Romeinen kenden al een belasting op de veilingen over de goederen die daar werden verhandeld en via deze Romeinse markt kwamen de belastingen verder in Europa. Na de val van het Romeinse Rijk bleef deze vorm van belastingheffing voortbestaan. In de veertiende eeuw in Spanje²² werd er al op nationaal niveau omzetbelasting geheven.²³ Het meest bekende voorbeeld in Nederland is de poging van Alva om een belasting te heffen op de verkoop van roerende goederen.²⁴ In Europa werden in de twintigste eeuw omzetbelastingen ingevoerd in tijden van nood en crisis aangezien vooral in tijden van oorlog belastingheffing werd gebruikt om de hoge uitgaven te kunnen dekken. Duitsland voerde de omzetbelasting in op 1916, wat midden in de Eerste Wereldoorlog was, Frankrijk in 1920 en België in 1921. Nederland volgde later pas in 1934 in tijden van crisis. De gedachte was om de desastreuze gevolgen van de crisis te beperken om deze belastingheffing later weer af te schaffen.²⁵ De omzetbelasting wordt echter tot op heden gehanteerd.²⁶

Het btw-stelsel werd in Nederland gewijzigd in een cumulatief cascadestelsel waardoor er cumulatie van belastingheffing voorkomt. Dit komt doordat er belastingheffing plaatsvindt over de in rekening gebrachte prijs in alle schakels van de productie en distributie zonder dat aftrek van betaalde belasting wordt verleend. De belasting die al is geheven wordt doorberekend in de prijs waardoor er ook belasting wordt geheven over de al geheven belasting. De eenvoud in het stelsel is hoog, echter wordt de prijs hoger naar mate de productieketen naar de consument langer is. Vice versa geldt hetzelfde dat de belasting lager is naar mate de weg naar de consument korter is. Het systeem beïnvloedt zo de organisatie

21 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 2

22 Spanje kende de 'Alcabala'; deze belasting varieerde van 2% tot 14%, waar primaire goederen waren vrijgesteld

23 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 1

24 Alva en de Tiende Penning, geraadpleegd op: <https://historiek.net/alva-en-de-tiende-penning/58356/>

25 Kamerstukken II 1932/33, 305, nr. 3, p. 8

26 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 2

van bedrijven aangezien het integratie bevordert. Deze beïnvloeding en de cumulatie van belasting is economisch ongewenst.

Op 1 januari 1955²⁷ trad er een nieuwe omzetbelasting in werking waarbij ook de diensten in de heffing werden betrokken waarmee een eerste stap werd gezet naar harmonisatie binnen de Benelux. Deze harmonisatie kwam echter pas in 1967 door de toenmalige EEG.²⁸ De landen binnen de EEG vervingen namelijk hun eigen belastingstelsel door éénzelfde systeem van omzetbelasting op grond van een tweetal richtlijnen²⁹. In Nederland werd deze wet op de omzetbelasting ingevoerd op 1 januari 1969.³⁰

Nederland was echter niet direct een voorstander van een nieuwe regeling in de omzetbelasting. De roep om harmonisatie werd echter groter toen Nederlandse ondernemers problemen kregen met de Franse fiscus aangezien daar een ander btw-systeem werd gehanteerd. In Frankrijk gold namelijk de TVA³¹, die in 1953 in werking was getreden. Nederland bleef eerst meer in een afwachtende houding op de ontwikkelingen in andere landen maar het ministerie van Financiën was echter snel om toen Bondsrepubliek Duitsland een ‘Merhwertsteuer’³² ging invoeren. Aangezien Duitsland op dat moment de belangrijkste handelspartner van Nederland was. De Nederlandse btw-wet werd ontworpen en trad op 1 januari 1969 in werking waarbij het administratieve systeem, wat hiervoor gold, drastisch gewijzigd werd voor de bedrijven. Alle goederen moesten in de administratie gesplitst worden in twee categorieën aangezien er een laag en een hoog tarief was hetgeen resulteerde in een hogere prijs van goederen waardoor de ECD³³ overbelast werd met klachten van consumenten. Na een aantal maanden was er echter gewenning aan de nieuwe wetgeving binnen de btw waardoor de kritiek steeds meer verdween.³⁴

Vanaf 1 januari 1993 werden de binnengrenzen van de Europese Unie (hierna: EU) opgeheven waardoor er sindsdien sprake is van één enkel grondgebied zonder grenscontroles. Dit werd gezien als de eerste stap in de richting van een interne markt³⁵ binnen de EU. Het verdwijnen van de Europese binnengrenzen is ook van invloed op het systeem van btw bij grensoverschrijdende leveringen en/of verwervingen. Om de wijziging te kunnen ondervangen werd een tijdelijk btw-systeem geïntroduceerd waarbij dit moest

27 De wet op de omzetbelasting 1954, WFR 1955/97

28 De EEG bestond toen uit zes lidstaten: Frankrijk, de Bondsrepubliek West-Duitsland, Italië, België, Luxemburg en Nederland.

29 Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelastingen & Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting

30 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 2

31 La Taxe Sur la Valeur Ajoutée; vrij vertaald naar Nederlands; Belasting over de toegevoegde waarde

32 Vrij vertaald naar Nederland; Belasting over de toegevoegde waarde

33 De Economische controle dienst was het orgaan binnen het departement van het Ministerie van Economische Zaken dat zich met deze prijsverhogingen bezig hield

34 De Komst van de BTW, geraadpleegd op: <https://www.anderetijden.nl/aflevering/566/De-komst-van-de-BTW>

35 “De interne markt is de ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de Europese Unie is gewaarborgd.”

gelden van 1993 tot 1997 zodat er in de tussentijd overeenstemming kon komen over een definitief systeem.³⁶ Deze tijdelijke regeling vindt echter anno 2021 nog steeds toepassing. Zoals gezegd is de verdwijning van de Europese binnengrenzen een stap richting een interne markt. Harmonisatie van de belastingwetgevingen is een andere manier om deze interne markt te realiseren en deze regels over harmonisatie zijn tot uitdrukking gekomen in art. 110 t/m 113 van het VWEU.³⁹ Op basis van art. 113 VWEU stelt de Raad van het Europees parlement de bepalingen vast die van invloed zijn op de harmonisatie van wetgevingen over de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen waarbij het doel is om verschillende belastingstelsels van lidstaten op elkaar af te stemmen. In beginsel hebben de lidstaten vrijheid om op nationaal niveau belastingwetgeving vast te stellen, echter mag dit er niet toe leiden dat er een inbreuk is op het vrije verkeer van goederen, diensten, personen en van kapitaal en betalingsverkeer.⁴⁰ Waar op het gebied van vennootschapsbelasting lidstaten elkaar nog kunnen beconcurreren met lagere tarieven om zo buitenlandse investeerders aan te trekken, is dit bij de omzetbelasting veel minder het geval. Iedere lidstaat binnen de EU of iedere lidstaat die toetreedt tot de EU is verplicht een omzetbelasting te handhaven of in te voeren op basis van de btw-richtlijn. Hiertoe gelden bijvoorbeeld een voorgeschreven grondslag van heffing en minimumtarieven.⁴¹ Lidstaten hebben echter nog steeds de vrijheid een eigen invulling te geven aan bepaalde begrippen. Een voorbeeld hiervan is dat lidstaten zelf de hoogte van het tarief kunnen bepalen zolang dat maar boven het minimumtarief is. Op basis van art. 97 van de btw-richtlijn mag het algemene tarief niet lager zijn dan 15% en op basis van art. 99 mag het verlaagde tarief niet lager zijn dan 5%. Nederland hanteert sinds 1 januari 2019 een algemeen tarief van 21% en een verlaagd tarief van 9%.⁴² Dit tarief is door de jaren heen verschillende malen gewijzigd.⁴³ Bij de invoering op 1 januari 1969 was het algemene tarief 12% en het verlaagde tarief 4%. Duidelijk is dat de tarieven anno 2021 vele malen hoger zijn dan dit het geval was bij de invoering. De gedachtegang hierachter wordt nader in hoofdstuk 3 besproken.

2.3 Het huidige btw-systeem

2.3.1 Rechtskarakter omzetbelasting

De btw staat voor de belasting over de toegevoegde waarde. Het btw-stelsel berust op grond van art. 1, lid 2, btw-richtlijn ‘op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal

36 Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van Richtlijn 77/388/EEG

39 Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie

40 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 29

41 Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de harmonisatie en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten

42 Art. 9, lid 1 en lid 2, onderdeel a, Wet OB 1968

43 Zie Bijlage 1

handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.’ Kort gezegd belast de omzetbelasting de levering van goederen en het verrichten van diensten. Het feit dat de levering van een goed of een dienst belast dient te zijn, kan verschillende redenen hebben. Het zogeheten rechtskarakter van de omzetbelasting is ofwel een verkeersbelasting, een productiebelasting of een verbruiksbelasting.⁴⁴ Onder de verkeersbelasting worden handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden in de heffing betrokken. Een voorbeeld hiervan is de overdrachtsbelasting die de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken in de heffing betreft.⁴⁵ Het object van heffing staat bij de verkeersbelasting centraal. Bij een productiebelasting vormt de productie het object van de heffing waarbij dit voortvloeit uit het profijtbeginsel. Het bedrijfsleven profiteert van bijvoorbeeld goede infrastructuur waardoor de vervoerskosten lager uitvallen. Een deel van de kosten van de infrastructuur kan de overheid via de productiebelasting terugvorderen. Als laatste kan er sprake zijn van een verbruiksbelasting waarbij, zoals met de btw, het verbruik van goederen en diensten in de heffing betrokken wordt. Ook wordt beoogd alleen het consumptieve gebruik belast te worden waarmee het productief verbruik niet wordt meegenomen. Aanknopingspunt van belastingheffing is de besteding.⁴⁶ Op grond van art. 1, lid 2, van de btw-richtlijn wordt de Europese omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting⁴⁷ gezien waarbij de heffing van btw op indirecte wijze plaatsvindt. De belasting wordt namelijk niet geheven bij de consument maar bij de ondernemer bij wie de consument zijn bestedingen doet. De btw is zorgezegd een indirecte verbruiksbelasting en het rechtskarakter kan dan ook worden aangeduid als een belasting op het consumptieve verbruik. De btw heeft een budgettaire functie aangezien het doel is om opbrengsten te genereren voor de overheid.⁴⁸ De btw beoogt dan ook geen herverdeling tot stand te brengen.⁴⁹ Ook omdat de inkomstenbelasting en sociale uitkeringen betere instrumenten hiervoor zijn⁵⁰, hetgeen in hoofdstuk 4 verder aan bod zal komen.

2.3.2 Neutraliteit

Het begrip neutraliteit is in economische betekenis een relatief begrip. Volledige neutraliteit kan namelijk nooit bereikt worden aangezien het bestaan van belastingen al van invloed is op het economisch handelen van mensen. Belangrijk is om te kijken naar een economische neutraliteit die met de heffing van belasting de optimale verdeling van de welvaart zo min mogelijk verstoort.⁵¹ Om de economische neutraliteit te toetsen kan er slecht worden gekeken naar bepaalde aangewezen verhoudingen waarbij

44 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 2

45 Art. 2, lid 1, Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970

46 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 3-6

47 Bijzondere verbruiksbelastingen zijn bijvoorbeeld accijnzen op bepaalde goederen zoals alcohol

48 Stevens, L.G.M & de Smit, R.C. (2015). Elementair belastingrecht: voor economen en bedrijfsjuristen.

Wolters Kluwer, p. 5

49 Van Doesum, A.J., (2009). Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW. Kluwer, punt 7.5

50 CPB Policy Brief, ‘Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

51 Van Doesum, A.J., (2009). Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW. Kluwer, punt 7.4

het afhangt van het rechtskarakter van de belasting; in het geval van de omzetbelasting is dit een algemene indirecte verbruiksbelasting.⁵² Kenmerkend voor een verbruiksbelasting is dat niet de ondernemer maar de consument getroffen wordt door de heffing aangezien de belasting die de ondernemer dient te voldoen volledig aftrekbaar is⁵³ of is terug te vorderen van de overheid (later meer in punt 2.3.4.7). Voortvloeiend zal de ondernemer zo min mogelijk last moeten ervaren van de belasting. Ook dient de administratieve plicht voor de ondernemer zo laag mogelijk te zijn.. Deze zogeheten ondernemersneutraliteit kan worden aangemerkt als inwendige neutraliteit.⁵⁵ Dat deze inwendige neutraliteit van belang is, komt naar voren in verschillende arresten van het Hof van Justitie waarbij de ondernemer de aan hem in rekening gebrachte btw onmiddellijk in aftrek kan brengen zonder dat er al een uitgaande prestatie is verricht.⁵⁶ Niet alleen binnen de onderneming, maar ook bij verhoudingen met anderen dient neutraliteit te worden nagestreefd. Deze uitwendige neutraliteit kan omschreven worden dat de belastingdruk hetzelfde behoort te zijn voor de consument ongeacht waar de consumptieve uitgaven worden gedaan. Dit is onder te verdelen in de economische -, juridische -, en externe neutraliteit.⁵⁷

2.3.2.1 Economische neutraliteit

Zoals hiervoor aangegeven dient een belastingheffing zo min mogelijk verstorend te werken. Doordat een verbruiksbelasting de consument beoogt te treffen dient het uitgangspunt te zijn dat concurrentieverhoudingen tussen ondernemers niet beïnvloed worden: gelijke gevallen dienen hetzelfde behandeld te worden.⁵⁸ Met economische neutraliteit wordt dan ook, zoals eerder al aangegeven, bedoelt dat op soortgelijke goederen binnen een land altijd dezelfde belastingdruk moet gelden ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.⁵⁹ Uitzonderingen op deze hoofdregel zijn vrijstellingen en verlaagde tarieven (later meer in punt 2.3.4.6).⁶⁰ Economische neutraliteit ziet niet alleen op identieke maar ook op soortgelijke gevallen. In het arrest JP Morgan⁶¹ wordt daarnaast ook onderstreept dat de concurrentievervalsing niet aanmerkelijk hoeft te zijn.

52 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 47

53 Met uitzondering van vrijgestelde prestaties

55 'Binnen de onderneming behoort de omzetbelasting zo min mogelijk 'merkbaar' te zijn'

56 Voorbeelden hiervan zijn; HvJ 14-02-1985 268/83 (Rompelman), HvJ 11-07-1991 C-97/90 (Lennartz) en HvJ 29-02-1996 C-110/94 (INZO)

57 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 48-49

58 Economische neutraliteit wordt dan ook wel gezien als concurrentieneutraliteit en aangeduid als interne neutraliteit

59 S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt (FM nr. 134) 2010/1.1, punt 2.2.2

60 Verstoringen door bijvoorbeeld vrijstellingen worden soms al voorkomen door de btw-richtlijn. In art. 13, lid 1, btw-richtlijn staat namelijk aangegeven dat de prestaties van de overheid niet vrijgesteld worden als zij daarmee in concurrentie treedt met ondernemers.

61 HvJ 28-06-2007, nr. C-363/05 (JP Morgan), V-N 2007/36.25

2.3.2.2 Juridische neutraliteit

Juridische neutraliteit komt neer op het feit dat de belastingdruk strikt evenredig dient te zijn aan de kleinhandelsprijs. Het mag dan ook geen verschil maken of een consument zijn besteding doet bij ondernemer A of bij ondernemer B. Belangrijk was dan ook de komst van een gemeenschappelijke markt en de invoering van de Eerste Richtlijn in 1967.⁶² Hiermee kwam er een einde aan het cumulatief cascadestelsel wat er voor zorgde dat de belastingdruk niet meer afhankelijk is van de lengte van de productieketen. Het beginsel van juridische neutraliteit is opgenomen onder art. 1, lid 2 van de btw-richtlijn. Inbreuk op de juridische neutraliteit zijn de vrijstellingen die veroorzaken dat de niet in aftrek gebrachte btw wordt doorberekend door de ondernemer aan zijn consument.

2.3.2.3 Externe neutraliteit

Externe neutraliteit ziet op de belastingheffing bij grensoverschrijdende situaties wat kan worden onderverdeeld in twee situaties; in- en uitvoer van goederen. Bij de invoer van goederen dient de heffing gelijk te zijn aan de belastingdruk op verworven binnenlandse goederen. Bij uitvoer van goederen mag de teruggaaf niet meer of minder zijn dan de in het binnenland geheven belasting en dienen de goederen belastingvrij⁶³ te worden gemaakt.⁶⁴ De belastingdruk op binnenlandse goederen dient dus gelijk te zijn aan de belastingdruk op buitenlandse goederen wat is gedaan om de concurrentieverhoudingen neutraal te houden. Mocht er bij invoer een hogere belastingdruk ontstaan zou dit gunstig zijn voor de binnenlandse ondernemers, waarmee deze in feite worden beschermd tegen de buitenlandse markt.⁶⁵

2.3.3 Belasting over de toegevoegde waarde

Bij het cumulatief cascadestelsel werd er niet alleen belasting geheven over de kostprijs, maar ook over al eerder geheven belasting. Sinds de Eerste Richtlijn van 1967 is er dan ook toegewerkt naar een niet-cumulatief cascadestelsel waarbij er alleen nog belasting wordt geheven, zoals de naam van de btw al aangeeft, over de toegevoegde waarde.

62 Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting

63 Dit op grond van de intracommunautaire levering die belast is met 0% btw. Dit is in overeenstemming met het bestemmingslandbeginsel

64 S.T.M. Beelen, Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt (FM nr. 134) 2010/1.1, punt 2.2.2

65 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 53

Belangrijk is om de toegevoegde waarde van een ondernemer te bereken. In de theorie worden er twee basismethoden onderscheiden; de additieve methode⁶⁶ en de subtractieve methode⁶⁷. In deze scriptie zal alleen worden voortgeborduurd op de subtractieve methode aangezien dit de basis is voor de gebruikte methode van aftrek van voorbelasting. Hierbij wordt op de verkopen van de ondernemer het geldende tarief toegepast. Waarbij de btw die deze ondernemer al verschuldigd was bij de inkoop, wordt afgetrokken. Het verschil hiertussen wordt aan de fiscus voldaan of wordt teruggevorderd. Voor verduidelijking een simpel voorbeeld⁶⁸:

	Verkopen	Belasting	Tarief	Afdracht
A	100	10	10%	10
B	200	10	5%	10-10 = 0
C	250	25	10%	25-10 = 15
D	350	35	10%	35-25= 10
			Totale belastingdruk:	35

Hieruit blijkt dat bij de methode van aftrek van voorbelasting de belastingdruk in beginsel proportioneel is aan de consumentenprijs. De tariefdifferentiatie bij ondernemer B doet hier niet aan af. Een lager of hoger tarief heeft dan ook alleen invloed als het in de laatste schakel, voordat het bij de consument komt, wordt toegepast. Bij in- en uitvoer van goederen en/of diensten ontstaan dan ook geen moeilijkheden.⁶⁹ De aftrek van voorbelasting voorkomt cumulatie van belasting. Het zorgt echter wel voor een paradox met betrekking tot de vrijstellingen.⁷⁰ De ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, wordt veelal belast, aangezien hij geen aftrekmogelijkheid heeft. Daartegenover heeft de ondernemer die btw-belaste prestaties verricht dit aftrekrecht wel zodat hij btw kan terugvragen (hierover meer in punt 2.3.4.4).

66 Bij de additieve methode worden alle componenten van de verkoopprijs die nog niet eerder in de heffing zijn betrokken bij elkaar opgeteld en wordt daarover de belasting berekend [tarief x (lonen + winst + subsidies)]

67 Bij de subtractieve methode wordt de toegevoegde waarde bepaald door een aftrekmechanisme [tarief x (output -/- input)]

68 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 17

69 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 16, 17 en 21

70 P. Joosten en D. Kroesen, 'de echte paradox in de btw', BtwBrief 2016/109

2.3.4 Heffingssystematiek

Zoals reeds aangegeven tracht de btw, net zoals elke belasting, de economische markt en het handelen van ondernemers zo min mogelijk te verstoren. Dit wordt bewerkstelligd via het zo neutraal mogelijk heffen van de belasting over de toegevoegde waarde. Het is echter de vraag op wie de heffing van btw van toepassing is en hoe de systematiek van deze heffing vorm is gegeven. In dit onderdeel zal er langs alle stappen worden gelopen om uiteindelijk tot belastingheffing over te kunnen gaan.

2.3.4.1 Ondernemerschap

Het doel van de omzetbelasting is om alle consumptieve uitgaven te belasten waarbij deze uitgaven bij de toeleverancier van de consument in de heffing betrokken worden. Het begrip toeleverancier is speelt hier dan ook een belangrijke rol. Waar in de btw-richtlijn de toeleverancier als belastingplichtige wordt aangeduid,⁷¹ wordt in de Nederlandse wetgeving echter gesproken over een ondernemer.⁷² Vanwege het doel om alle consumptie uitgaven te belasten, is het van belang dat het begrip ondernemer zo ruim mogelijk wordt uitgelegd. Uit art. 7 van de Wet OB 1968 volgt dat een ondernemer als volgt wordt omschreven ‘ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent’. Ondanks dat het begrip in de Wet OB 1968 niet gelijk is aan de btw-richtlijn, moet ervan worden uitgegaan dat de ondernemer uit art. 7, Wet OB 1968 dezelfde is als de belastingplichtige uit art. 9 van de btw-richtlijn.⁷³

Het begrip ieder kan bijna letterlijk worden opgevat. Het betreft niet alleen natuurlijke – en rechtspersonen, maar strekt zich ook uit tot samenwerkingsverbanden⁷⁴, zoals bijvoorbeeld maatschappen en vennootschappen onder firma, al dan niet met rechtspersoonlijkheid.⁷⁵ Het tweede element voor het begrip ondernemerschap is dat er een bedrijf of beroep uitgeoefend dient te worden. Van een bedrijf wordt gesproken als er sprake is van een organisatie van kapitaal en arbeid die door deelname aan het economische verkeer ernaar streeft om duurzaam opbrengst te genereren.⁷⁶ Het verrichten van een economische activiteit is van belang of er deelname is aan het economische verkeer. Dit betreft alle werkzaamheden van fabrikanten, handelaren of dienstverrichters, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.. Aangezien er duurzaam opbrengst gegeneerd dient te worden, betreft het hier in beginsel geen incidentele transacties. Mocht een particulier echter verschillende acties ondernemen om zijn transactie tot stand te brengen, dan kan hij op grond van het

71 Art. 9, lid 1, btw-richtlijn ‘ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit’

72 Art. 7, lid 1, Wet OB 1968

73 Van Doesum, A.J., (2009). Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW. Kluwer, punt 9.9

74 Het kan voorkomen dat niet de achterliggende participanten, maar het samenwerkingsverband de ondernemer is voor de btw

75 Dit vloeit voort uit de uitspraak van de Hoge Raad in het arrest 5-1-1983, BNB 1983/76

76 Hieronder valt ook, op grond van art. 7, lid 2, sub b Wet OB 1968, de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Voorbeeld hiervan is het arrest HvJ 20-6-2013, C-219/12 (Fuchs)

arrest Redlihs⁷⁷ toch als ondernemer worden aangemerkt. Het bedingen⁷⁸ van een tegenprestatie en een rechtstreeks verband⁷⁹ tussen de prestatie en de vergoeding is echter wel een vereiste. De prestatie moet dan ook onder bezwarende titel zijn verricht.. Dit houdt in dat er een oogmerk voor opbrengst dient te zijn. Mocht een bedrijf namelijk alleen maar prestaties om niet verrichten, dan geldt er geen ondernemerschap voor de btw.⁸⁰ Het begrip zelfstandigheid sluit uit dat werknemers onder het ondernemersbegrip kunnen vallen.⁸¹ Het belangrijkste gevolg van het ondernemerschap is dat btw voldaan moet worden over leveringen en diensten en er dat bij btw belaste prestaties recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Formele gevolgen zijn dat er een administratie gevoerd moet worden, facturen moeten worden uitgereikt en er een btw-aangifte gedaan moet worden ingediend. Het btw-systeem zou er voor moeten zorgen dat deze administratieve lastendruk voor ondernemers zo klein mogelijk moet zijn.

2.3.4.2 Prestaties

Als duidelijk is wie de ondernemer is voor de btw, moet worden bepaald of er belastbare prestaties plaatsvinden. Op grond van art. 1, Wet OB 1968 wordt er omzetbelasting geheven van leveringen en diensten die onder bezwarende titel in Nederland worden verricht, bij intracommunautaire verwervingen en bij invoer van goederen. Met betrekking tot het onderwerp van deze scriptie zal er verder alleen gekeken worden naar het eerste punt.

Uit art. 14, lid 1 van de btw-richtlijn volgt dat een goed een lichamelijke zaak⁸² is. Art. 15, lid 1 btw-richtlijn breidt dit begrip uit met elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken. Dit komt overeen met de wettelijke bepaling die Nederland heeft geïmplementeerd in art. 3, lid 7 Wet OB 1968. Op grond van lid 2 van art. 15 van de btw-richtlijn mag het begrip goederen uitgebreid worden, vanwege de belastingneutraliteit met zakelijke rechten⁸³ om van een onroerend goed gebruik te maken. Nederland heeft dit in art. 3, lid 2, Wet OB 1968 geïmplementeerd. In lid 1 van hetzelfde artikel staat aangegeven wat onder de levering van goederen wordt verstaan. Voorbeeld hiervan is de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken.^{84 85} Op grond van art. 4, lid 1, Wet OB 1968 is alles wat geen levering is, een dienst.. Het begrip dienst dient, vanwege het doel om alle consumptieve

77 HvJ 19-07-2012, C-263/11 (Redlihs), maar ook op grond van HvJ 09-07-2015, C-331/14 (Kezic)

78 Uit het arrest HvJ 03-03-1994, C-16/93 (Tolsma) volgt dat de vergoeding bedongen moet zijn. Is dit niet het geval en wordt er vrijwillig geld gegeven, dan is deze verkrijging niet onderworpen aan btw

79 HvJ 10-11-2016 c-432/15 (Baštová)

80 HvJ 01-04-1982, 89/81 (Hong-Kong Trade)

81 Art. 10 btw-richtlijn

82 iets wat tastbaar is

83 Dit betreft erfpacht, opstal en vruchtgebruik

84 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 118, 119 en 122

85 HvJ 08-02-1990, C-320/88 (Safe Rekencentrum)

bestedingen te belasten, daardoor dan ook ruim te worden uitgelegd. Uit jurisprudentie volgt dat van een dienst geen sprake kan zijn indien geen voordeel kan worden vastgesteld bij de betalende partij.⁸⁶

2.3.4.3 Plaats van de prestatie

Uit het karakter van algemene verbruiksbelasting vloeit voort dat diensten en goederen, ongeacht de locatie van productie, aan omzetbelasting onderworpen dienen te zijn in het land waar zij verbruikt worden. Dit uitgangspunt is beter bekend als het bestemmingslandbeginsel.⁸⁷ Dit is echter geen onderscheidend criterium en er wordt meer gekeken naar de plaats van de prestatie.⁸⁸

Bij de levering van goederen kwam direct naar voren dat de plaats van aankomst geen correct criterium is om aansluiting te zoeken bij belastingheffing.⁸⁹ Op grond van art. 5, lid 1, sub a Wet OB 1968 geldt dat de levering van goederen belast zijn in het land waar het vervoer aanvangt, betekende dat Nederland mag heffen als de levering van het goed vanuit Nederland aanvangt.

2.3.4.4 Vrijstellingen

Zoals eerder aangegeven kent de omzetbelasting een paradox op het gebied van vrijstellingen. De ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, is eigenlijk belast. Dit ligt hem in het feit dat er in het geval van vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. De belasting blijft dan ook drukken bij deze ondernemer wat kan zorgen voor verstoringen op bijvoorbeeld het gebied van cumulatie van belasting. Dit doet zich met name voor als de prestaties aan een andere ondernemer wordt verricht. Daarnaast heeft het HvJ de wens om de prijs voor consumenten op bepaalde diensten, die het algemeen belang dienen, laag te houden zoals bij het onderwijs of de medische zorg.

De vrijstellingen in de omzetbelasting zijn niet subjectief, maar objectief van aard. Inhoudende dat niet de ondernemer, maar de verrichte prestatie is vrijgesteld. De gedachtegang hierachter is om de neutraliteit te waarborgen. Wanneer de vrijstellingen objectief van aard zouden zijn, zou dit leiden tot verstoring van de concurrentieverhoudingen.⁹⁴ Er kan dan ook niet gesproken worden van een vrijgestelde ondernemer, maar van een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht.⁹⁵

86 HvJ-EG 29-02-1996, C-215/94 (Mohr) en HvJ-EG 18-12-1997, C-385/95 (Landbodem Agrardienste)

87 De belasting wordt geheven in (en komt ten goede van) het land van bestemming van goederen en diensten

88 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 169

89 Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, p. 31

94 Voorbeeld hiervan is het arrest HvJ 07-09-1999, C-216/97 (Gregg & Gregg)

95 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 264

2.3.4.5 Maatstaf van heffing

Wanneer duidelijk is dat er sprake is van een ondernemer die een belaste prestatie heeft verricht in Nederland waarop geen vrijstelling van toepassing is, dient de maatstaf van heffing te worden bepaald. Simpel gezegd, er moet gekeken worden over welke waarde belasting is verschuldigd. De grondslag hiervoor bevindt zich in art. 8 van de Wet OB 1968 en bepaalt dat de belasting wordt berekend over de vergoeding van de transactie. Hier sluit men niet aan bij de werkelijke waarde in het economische verkeer zoals bij de vennootschapsbelasting, maar wordt er gebruikt gemaakt van een subjectieve maatstaf. In lid 2 van hetzelfde artikel staat aangegeven dat de vergoeding niet alleen uitgedrukt hoeft te zijn in een geldsom. Het betreft namelijk het totale bedrag of de totale waarde van de tegenprestatie dat als grondslag voor de heffing dient te worden meegenomen, uitgezonderd de omzetbelasting zelf. Deze grondslag kan dan ook zowel lager, maar ook hoger zijn dan de werkelijke waarde.⁹⁶

2.3.4.6 Tarieven

Nu bekend is waarover geheven dient te worden, moet er gekeken worden naar het tarief dat van toepassing is. De vaststelling van het tarief is in de wet opgenomen onder art. 9 van de Wet OB 1968. Wat hier gelijk opvalt is dat er verschillende tarieven zijn; het algemene tarief van 21%, het verlaagde tarief van 9% en het nultarief. Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op leveringen van goederen en diensten die genoemd zijn in de tabel I die in de wet is opgenomen. De EC is met een voorstel¹⁰⁰ gekomen, dat ook al is aangenomen, om lidstaten hierin meer ruimte te geven. De positieve lijst van goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen moet vervangen worden met een negatieve lijst. Op deze negatieve lijst wordt een opsomming gegeven van goederen en diensten die verplicht onder het algemene btw-tarief vallen. Voorwaarde hierbij is dat er een goede werking van de interne markt gewaarborgd moet blijven en er geen concurrentievervalsing mag plaatsvinden. Het voordeel van de verlaagde tarieven moet neerkomen bij de consument en er dient een algemeen belang nagestreefd te worden.¹⁰¹ Bovendien moet er een gewogen gemiddeld btw-tarief¹⁰² zijn van tenminste 12% in een lidstaat. Nederland is voorstander om lidstaten meer vrijheid te bieden en daarmee modernisering en uniformering van het huidige tariefsysteem na te streven.¹⁰³ Dit voorstel impliceert dat er continu nagedacht wordt over de vorm van het huidige btw-systeem en dat deze is onderworpen aan wijzigingen. Het is daarom eerder de vraag wat er gewijzigd gaat worden in het btw-systeem in plaats van of er nog

96 Dit komt naar voren in bijvoorbeeld het arrest HvJ 24-10-1996, C-317/94 (Elida Gibbs)

100 Kamerstukken II 2017-2018, 22112 nr. 2496, punt 2a

101 Dit houdt in dat bijvoorbeeld grondstoffen of halffabricaten zich niet lenen voor toepassing van het verlaagde tarief

102 Dit betreft het gewogen gemiddelde van het btw-tarief van goederen en diensten die worden geleverd aan consumenten en ondernemers zonder recht op aftrek van voorbelasting.

103 Kamerstukken II 2017-2018, 22112 nr. 2496, punt 3a

wijzigingen gaan plaatsvinden. In hoofdstuk 3 wordt er uitgebreider ingegaan op de hoogtes van de tarieven en de gedachtegang hierachter.

2.3.4.7 *Recht op aftrek*

Het meest kenmerkende element van de omzetbelasting is dat een ondernemer in beginsel recht op aftrek, van de aan hem in rekening gebrachte btw, van voorbelasting heeft. Dit bewerkstelligt dat een ondernemer alleen belasting betaald over de waarde die hij heeft toegevoegd waardoor de Belastingdruk zo strikt evenredig blijft aan de prijs van het product waarmee de neutraliteit gewaarborgd blijft. In art. 15 van de Wet OB 1968 zijn de bepalingen opgenomen voor het recht op aftrek en in art. 17 van dezelfde wet staat aangegeven dat er ook een verzoek op teruggaaf gedaan kan worden wanneer de voor in aftrek aanmerking komende belasting hoger is dan de verschuldigde belasting. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de ondernemer het goed in principe belastingvrij verkrijgt. De Belastingdruk zal bij degene in rekening gebracht worden die geen recht op aftrek heeft. Zoals eerder aangegeven is er echter geen recht op aftrek wanneer er vrijgestelde prestaties worden verricht door een ondernemer.¹⁰⁴

2.4 Deelconclusie

Op 1 januari 1969 is het huidige btw-systeem in Nederland ingevoerd waardoor afscheid is genomen van het cumulatief cascadesysteem. De basis hiervoor is de btw-richtlijn die voor meer harmonisatie binnen de lidstaten van de EU heeft gezorgd. De lidstaten bezitten vrijheid met betrekking tot de implementatie van de btw-richtlijn, maar dienen zich wel aan bepaalde restricties te houden zoals het minimumtarief. De btw houdt in dat er belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde. Doordat de btw van toepassing is op alle consumptie bestedingen wordt gestreefd naar een zo neutraal mogelijke belasting wat inhoudt dat een ondernemer zo min mogelijk administratieve lasten moet ervaren. Het gevolg van verschillende tarieven binnen de btw is echter dat de ondernemer alle goederen en diensten administratief moet splitsen in verschillende categorieën (tarieven) wat de administratieve lastendruk juist verhoogt. De verschillende tarieven binnen de btw zorgen dan ook voor een lagere neutraliteit. Ook doordat verschillende producten en diensten anders worden belast. De eerste stap binnen het btw-systeem is om na te gaan of er sprake is van een ondernemer die belaste prestaties verricht. Daarnaast is de plaats van levering of het verrichten van de dienst belangrijk om te bepalen welk land mag heffen waarbij de heffing zal plaatsvinden over de vergoeding van de transactie. Deze vergoeding wordt bepaald aan de hand van een subjectieve maatstaf. Het tarief dat dient te worden toegepast op de vergoeding en hangt af van het type goed of dienst. Er gelden hier verschillende tarieven, zoals het nul-

104 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 347

, het verlaagde en het algemene tarief. Doordat er alleen belasting geheven dient te worden over de toegevoegde waarde hebben ondernemers in beginsel recht op aftrek van voorbelasting. Dit geldt echter niet als de ondernemer vrijgestelde prestaties verricht. Deze prestaties worden niet in de heffing betrokken, maar ontnemen ook het recht op aftrek van voorbelasting.

3 Achtergronden van de verschillende btw-tarieven

3.1 Inleiding

Nadat in hoofdstuk 2 de geschiedenis en de werking van het btw-systeem is besproken, zal nu dieper worden ingegaan op de achtergrond van de verschillende btw-tarieven die Nederland hanteert. Aangezien de vraag vanuit economen¹⁰⁹, maar ook vanuit het CPB¹¹⁰, het ministerie van Financiën¹¹¹ en de politiek¹¹² naar een uniform tarief steeds meer vorm aanneemt en daarmee de aanleiding is voor deze scriptie, zal de nadruk liggen op de beweegredenen achter de verschillende tarieven binnen de btw. Er zal hierbij eerst worden gekeken naar de mogelijkheden binnen de btw-richtlijn. Ook zal kort het nultarief worden besproken. Daarna worden het algemene en het verlaagde tarief intensiever behandeld. Achter de invoering van het verlaagde tarief zitten namelijk verschillende redenen en daarnaast zullen het verlaagde tarief en het algemene tarief moeten samen smelten om tot een uniform tarief te komen.

3.2 Beweegredenen verschillende btw-tarieven

Zoals eerder aangegeven zit er een budgettair doel achter de invoering van de btw. Alle consumptieve uitgaven moeten belast worden om opbrengsten te genereren voor de Nederlandse staat. Daarbij dient een belasting zo neutraal mogelijk te zijn zodat deze zo min mogelijk verstorend werkt. Dit houdt in dat er onder andere geen grote administratieve lasten moeten zijn voor de ondernemers. Echter, bij de invoering van het huidige btw-systeem in 1969 waren er tal van vrijstellingen en welgeteld negen verschillende tariefklassen.¹¹³ Dit zorgde niet alleen voor hoge administratieve lasten voor de ondernemers, maar ook voor de Nederlandse fiscus. Logischerwijs werd deze gang van zaken niet wenselijk geacht en werd er zelfs in 1969 al overwogen om deze negen tarieven te wijzigen in één uniform tarief op alle goederen en diensten. Niet alleen kwam dit de administratieve lastendruk ten goede, maar ook de neutraliteit is gediend met een uniform tarief. Een gelijk belastingpercentage voor alle goederen zorgt er namelijk voor dat de keuze van een consument niet beïnvloed wordt. Mocht een consument indifferent zijn tussen twee goederen en valt één van de twee goederen onder het verlaagde tarief zorgt dit voor een lagere prijs dan het goed dat onder het algemene tarief valt. De keuze wordt niet gemaakt op basis van preferentie, maar door het verschil in belasting wat resulteert in een welvaartsverlies. Een uniform tarief verstoort dan ook niet de consumptiebeslissing waarmee het de neutraliteit ten goede komt.¹¹⁴ Uiteindelijk is er een middenweg gekozen en kwam er naast een algemeen ook een verlaagd tarief. De reden hiervoor is wat men sociale bedding noemt; de druk van de

109 Volgens ING economen werkt het bestaan van verschillende btw-tarieven economisch verstorend

110 Het onderzoek van het CPB 'bouwstenen voor een moderne btw' is de aanleiding voor deze scriptie

111 Ministerie van Financiën, 18 mei 2020, 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel'

112 Planbureau voor de leefomgeving, 'Analyse leefomgevingseffecten, verkiezingsprogramma's 2021-2025', 2021 p. 78

113 Persbericht ministerie van Financiën, 13 februari 1984, Nr. Y 57

114 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

omzetbelasting verzachten voor de minder draagkrachtigen.¹¹⁵ Politieke en economische motieven zijn de oorzaak dat het stelsel met verschillende tarieven nog steeds van kracht is. De overstap naar een uniform tarief is om deze reden dan ook niet eenvoudig, maar de roep hierom wordt steeds groter.¹¹⁶

3.2.1 Btw-richtlijn

In 1993 is de btw in Europees verband geharmoniseerd. Iedere lidstaat binnen de EU of iedere lidstaat die toetreedt tot de EU is verplicht een omzetbelasting te handhaven of in te voeren op basis van de btw-richtlijn. In titel VIII van de btw-richtlijn is de toepassing, de structuur en de hoogte van de tarieven opgenomen. Hierin staat beschreven dat lidstaten een algemeen tarief moeten hanteren dat op basis van art. 97 minimaal 15% dient te zijn. Daarnaast mogen lidstaten op basis van art. 98 een of twee verlaagde tarieven implementeren waarbij het verlaagde tarief alleen van toepassing is op de in bijlage III genoemde categorieën. Het verlaagde tarief dient minimaal 5% te zijn. Het staat lidstaten echter vrij om het tarief hoger te zetten dan het minimum van respectievelijk 15% en 5%. Nederland heeft van deze keuze dan ook gebruik gemaakt en hanteert een algemeen tarief van 21% en een verlaagd tarief van 9%. Ook hanteert Nederland een nultarief voor intracommunautaire leveringen. Een uniform tarief instellen is op basis van de richtlijn mogelijk. Het verlaagde tarief is op basis van de richtlijn optioneel en kan dan ook worden afgeschaft waarbij Nederland alleen een algemeen en een nultarief hanteert.¹¹⁷

Op 7 december 2021 hebben de EU-ministers van Financiën akkoord gegeven aan nieuwe regels met betrekking tot het tarief binnen de btw wat voor meer flexibiliteit en gelijkheid moet zorgen.¹¹⁸ De nieuwe regels houden in dat er een wijziging optreedt in de lijst van goederen en diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is, bijlage III. Goederen en diensten die bevorderend werken voor de volksgezondheid, het milieu, en de digitale transitie ondersteunen, zijn nu ook onderdeel van de lijst. Lidstaten kunnen, wanneer het akkoord in werking treedt, voor goederen en diensten die als basisbehoeften worden gezien, een vrijstelling verlenen. Ook kunnen lidstaten vanaf 2030 geen verlaagd tarief of vrijstelling meer verlenen op goederen en diensten die schadelijk zijn op het gebied van klimaatverandering. Daarnaast mogen lidstaten om meer gelijkheid te creëren afwijkingen en vrijstelling voor bepaalde goederen en diensten die vanwege historie alleen in andere lidstaten gehanteerd worden, ook toepassen. Sommige lidstaten hanteren vanwege het overgangsrecht namelijk afwijkende tarieven waar andere lidstaten geen gebruik van kunnen maken. De nieuwe regelgeving brengt hier verandering in en zorgt voor een verlaging van de concurrentievervalsing tussen lidstaten. Het vorige beleid binnen

115 Persbericht ministerie van Financiën, 13 februari 1984, Nr. Y 57

116 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 245

117 Brief staatssecretaris van Financiën, 23 december 2008, nr. DV08/1010, punt 3.1

118 Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU, geraadpleegd op: https://www.europa-nu.nl/id/vlojf4q6woxv/nieuws/nieuwe_regels_voor_btw_tarieven_bieden?ctx=vim2bx14ecsu&start_tab1=10

de btw moest er voor zorgen dat de tarieven binnen de verschillende lidstaten meer naar elkaar toe zouden groeien. Via de nieuwe regelgeving is dit echter niet meer noodzakelijk aangezien er een wijziging plaatsvindt van het oorspronglandbeginsel naar het bestemmingslandbeginsel. Merckx¹¹⁹ geeft echter aan dat zij niet direct een voorstander is van deze nieuwe regelgeving. De lidstaten krijgen namelijk meer vrijheid in hun tariefbeleid wat ook voor een hogere keuzestress en een toenemende complexiteit zal zorgen. De staatssecretaris kan een vraag over het toepassen van een verlaagd tarief of een vrijstelling voor een bepaald goed niet meer afdoen met het feit dat dit niet mogelijk is op basis van de btw-richtlijn. Hetgeen zal resulteren in meer discussies met bijvoorbeeld ook belangengroepen, lobbyisten en ook de politiek. Ook kunnen de verschillen in tarieven tussen lidstaten groter worden aangezien zij zich niet meer altijd aan het minimum van 5% voor een verlaagd tarieven dienen te houden. De verwachting is dat er meer en wellicht grotere verschillen tussen lidstaten zullen zijn wat de administratie lastendruk voor ondernemers verhoogd bij grensoverschrijdende activiteiten. Wat de wijzigingen in Nederland zullen zijn, hangt af van het nieuwe kabinet. Uit de plannen van kabinet Rutte IV blijkt echter wel dat zij op groente en fruit een btw-vrijstelling wil toepassen.¹²⁰ Buiten de mogelijke wijzigingen in Nederland is het nog maar de vraag of het voordeel van een (super-) verlaagd btw-tarief of zelfs een nultarief terecht komt bij de eindconsument. Het is namelijk aan de ondernemers om de prijs aan te passen aan de verlaging van het btw-tarief waar het goed of de dienst aan onderworpen is. Dat ondernemers het voordeel van een verlaagd tarief ook vormgeven in een prijsverlaging is niet altijd het geval. Dit blijkt ook uit het voorbeeld van e-books wat hierna in paragraaf 3.2.2 zal worden besproken. Ook geeft Merckx aan dat een verlaging van het btw-tarief minder effectief is dan een gerichte subsidie als men bepaalde duurzaamheidsdoelstellingen wil bereiken. Er zijn dan ook betere alternatieven dan een verlaging van het btw-tarief. Dit vloeit ook voor uit de scriptie aangezien er gepleit wordt voor een verhoging van het verlaagde tarief tot een uniform btw-tarief.

3.2.2 Nultarief

Gegeven is dat de btw een budgettaire doel heeft. Dat er sprake is van een nultarief kan dan wat vreemd lijken aangezien er met een nultarief geen belasting geheven wordt over de goederen en/of diensten.¹²¹ Het nultarief dient hiermee dan ook niet het budgettaire doel binnen de btw, maar vindt zijn oorsprong in het bestemmingslandbeginsel. Dit houdt in dat de heffing van btw zal plaatsvinden waar de goederen

119 Nieuwe regels voor btw-tarieven leiden tot keuzestress en een toenemende complexiteit, geraadpleegd op: <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/nieuwe-regels-voor-btw-tarieven-leiden-tot-keuzestress-en-een-toenemende-complexiteit/>

120 Dit ga je in je portemonnee merken van kabinet-Rutte IV, geraadpleegd op: <https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5274165/kabinet-rutte-4-regeerakkoord-nieuwe-plannen-portemonnee-geld-belasting>

121 Ditzelfde geldt voor vrijstellingen, waardoor vrijstellingen ook een vreemd karakter hebben. Deze worden echter in de scriptie niet verder uitgebreid besproken

en diensten uiteindelijk worden verbruikt of afgenomen¹²² wat overeen stemt met de gedachte dat de btw een verbruiksbelasting is. Exporteurs hebben vooral te maken met het nultarief omdat het zich voornamelijk afspeelt in het internationale verkeer. De goederen en diensten waar het nultarief voor geldt staan vermeld in Tabel II van de Wet OB 1968. In onderdeel a van Tabel II worden leveringen van goederen vermeld en in onderdeel b worden de diensten vermeld.¹²³ Het bekendste voorbeeld van het nultarief zijn intracommunautaire leveringen. De voorwaarden die hier voor gelden zijn neergelegd in art. 138 van de btw-richtlijn en vermelden dat de goederen zijn vervoerd naar een andere lidstaat en dat goederen aan belastingheffing zijn onderworpen in die andere lidstaat. Het nultarief is ingesteld omdat de omzetbelasting het verbruik wilt belasten en niet de productie. Bij een export naar een andere lidstaat, vindt daar het verbruik plaats waardoor de grondslag ontbreekt om het in Nederland te belasten.¹²⁴ Een groot verschil met de vrijstellingen is dat er bij het nultarief wel recht is op aftrek van voorbelasting waardoor er geen cumulatie in de bedrijfskolom zal optreden.

In het vervolg van dit onderzoek zal het nultarief buiten beschouwing worden gelaten. Dit komt omdat de focus ligt op een uniform btw-tarief binnen eenzelfde lidstaat en de intracommunautaire verwerving/levering, het nultarief, hier geen invloed op heeft.

3.2.3 Algemeen tarief

Het eerste lid van art. 9 Wet OB 1968 bepaalt dat het algemene tarief 21% bedraagt. Dit tarief geldt voor alle leveringen, intracommunautaire verwervingen, invoering van goederen voor alle diensten, tenzij lid 2 van toepassing is. Mocht het goed of dienst in Tabel I of Tabel II zijn opgenomen, geldt niet het algemene tarief, maar het verlaagde of het nultarief. Ook kan er nog een vrijstelling gelden, waardoor er geen sprake is van belastingheffing. Het is belangrijk om duidelijk te definiëren waar een goed voor wordt gebruikt. Een paard kan bijvoorbeeld onder het algemene tarief vallen als het bestemd is voor sport, maar een paard valt onder het verlaagde tarief als fokkerij of slacht de bestemming is.¹²⁵

Het staat echter niet vast dat de goederen en diensten die nu onder het algemene tarief vallen hier over een aantal jaar nog steeds onder vallen. De opsomming in Tabel I en II is namelijk niet limitatief en er kunnen hierin wijzigingen plaatsvinden. In 2014 kwam bijvoorbeeld in het arrest K Oy¹²⁶ van het Europese Hof van Justitie naar voren dat het verlaagde tarief alleen op gedrukte boeken van toepassing is. Dat op e-books het algemene tarief gold, werd niet in strijd met het neutraliteitsbeginsel geacht. Art. 98, lid 2 van de btw-richtlijn verbod lidstaten zelfs het verlaagde btw-tarief te laten toepassen op e-

122 Uitzonderingen hiervan zijn verwerkt in art. 6, Wet OB 1968

123 Van Hilten & Van Kesteren, 2020 p. 252

124 R. Andringa, 'btw-nultarief bij export en intracommunautaire leveringen', 2014, geraadpleegd op: <https://www.sva.nl/weg-en-wagen/btw-nultarief-bij-export-en-intracommunautaire-leveringen#:~:text=Het%20nultarief%20bestaat%2C%20omdat%20de,in%20Nederland%20omzetbelasting%20te%20heffen.>

125 Belasting Toegevoegde Waarde (BTW), geraadpleegd op: <https://www.driv.nl/themas/btw/>

126 HvJ EU 11 september 2014, nr. c-219/13, V-N 2014/47.19

books en digitale kranten.¹²⁷ Later is deze richtlijn aangepast omdat het verschil in tarief tot concurrentievervalsing zou leiden. Nederland heeft een wetwijziging ingevoerd en met ingang van 1 januari valt ook het leveren van digitale publicaties onder het verlaagde tarief.¹²⁸ Hiermee wordt duidelijk dat niet alleen de hoogte van het tarief door de jaren heen wijzigt, maar ook onder welk tarief de goederen en diensten vallen.

Dat e-publicaties in het vervolg ook onder het verlaagde tarief vallen, zal niet voor verbazing zorgen. Gedrukte boeken en kranten vielen hier namelijk al onder en deze goederen kunnen bestempeld worden als meritgoederen¹²⁹. De overheid wil het gebruik hiervan stimuleren en laat de goederen onder het verlaagde tarief vallen om zo de prijs te reduceren. Al snel kwam echter naar voren dat de prijs van e-books en digitale publicaties, ondanks de tariefverlaging van 21 naar 9 procent, ongewijzigd is gebleven. Uit cijfers van het CBS¹³⁰ blijkt namelijk dat de prijzen in januari 2020 3,5% waren gedaald ten opzichte van de prijzen in december 2019, maar dat de prijs in de maanden erna weer hoger uitviel. Gecorrigeerd voor de belastingwijziging stegen de prijzen uiteindelijk met 7,1%. De verwachting zou echter zijn dat de prijzen met zo'n 10% zouden dalen vanwege het verlaagde tarief. De staatssecretaris van Financiën wil dan ook dat er inhoudelijk gereageerd wordt op de uitkomst en dat het kabinet de prijzen van e-publicaties blijft monitoren en in 2023 zal meenemen bij de beleidsevaluaties van het verlaagde tarief.¹³¹ De tariefsverlaging zou een voordeel voor de consument moeten zijn vanwege de lagere prijs. Producenten verhogen echter de prijs zodat na het toepassen van het tarief, de prijs voor de consument gelijk blijft. Veel politici zetten dan ook vraagtekens bij zo'n tariefreductie als het voordeel niet bij de consument, maar bij de producent terechtkomt. Ook wordt een evaluatie in 2023 te laat bevonden aangezien er tegen die tijd al gewinning is aan de prijs. Een lastig punt blijft dit zeker aangezien, wat uit bovenstaande blijkt, het niet de politiek is die de prijs bepaalt.¹³²

3.2.4 Verlaagd tarief

Het verlaagde tarief is ingevoerd als instrument om de belastingdruk voor minder draagkrachtigen te verzachten.¹³³ Het verlaagde tarief dat Nederland kent is op basis van art. 9, lid 2, onderdeel a Wet OB 1968 thans 9%. Dit verlaagde tarief geldt voor leveringen van goederen en diensten die genoemd staan

127 " met Noot van Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2016/45.16

128 PWC, 'Verlaagd btw-tarief voor e-publicaties, 2019, geraadpleegd op: <https://www.pwc.nl/nl/actueel-en-publicaties/belastingnieuws/pwc-prinsjesdag-special/belastingplan-2020-verlaagd-btw-tarief-e-publicaties.html>

129 Meritgoederen zijn goederen waarvan de overheid vindt dat de consumptie ervan moet worden gestimuleerd. Een voorbeeld hiervan is cultuur; de overheid subsidieert musicals, zodat kaartjes betaalbaar blijven

130 CBS, 'Prijzontwikkeling elektronische publicaties', 3 juli 2020

131 Kamerbrief over prijzontwikkeling elektronische publicaties, 3 juli 2020

132 RTL Nieuws, 'Consument merkt niks van lagere btw op e-books', 6 juli 2020, geraadpleegd op: <https://www.rtlnieuws.nl/economie/life/artikel/5169690/verlaging-btw-e-books-verdwenen-zakken-uitgevers>

133 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

in Tabel I die in de wet is opgenomen. Het meest bekende voorbeeld is het verlaagde tarief voor eerste levensbehoeften, zoals bijvoorbeeld groente en fruit. De reden hierachter is dat goederen die voor de minder draagkrachtigen een relatief groot aandeel in het huishoudbudget innemen aan een lager tarief onderworpen moeten zijn. Buiten deze voedingsmiddelen geldt het verlaagde tarief ook voor genees- en verbandmiddelen en daaraan verwante goederen. Ook geldt het verlaagde tarief voor landbouwproducten¹³⁴, arbeidsintensieve diensten¹³⁵ en bepaalde goederen die niet gelijk onder één van deze categorieën vallen. Bij dit laatste kan gedacht worden aan de culturele sfeer.^{136 137}

Daarnaast wil de overheid arbeidsintensieve diensten lager belasten om zo de werkgelegenheid te stimuleren. Dit komt ook naar voren in de Kamerstukken van 2018¹³⁸ toen er gediscussieerd werd over het verhogen van de tarieven. Hierin kwam namelijk naar voren dat het verhogen van de btw-tarieven noodzakelijk was om ruimte te creëren om de belasting op arbeid te verlagen. Verbruiksbelastingen, zoals de btw, werken minder verstorend op de keuzes van mensen dan een belasting op inkomsten. Ook zijn de inkomsten van de btw constanter en meer solide dan belastingen op inkomsten. Niet iedereen binnen de politiek was het echter eens met de verhoging van het verlaagde tarief. SP-kamerlid Frank Futselaar gaf aan dat juist gezond eten aantrekkelijker gemaakt moest worden en daarom niet onderworpen moest zijn aan een hoger tarief.¹³⁹ Als tweede argument wordt dus door het CPB gegeven dat de overheid liever bestedingen belast dan arbeid om de werkgelegenheid te stimuleren. Een hogere belasting op arbeid zorgt namelijk dat het relatief goedkoper wordt om minder te gaan werken. Dit effect kan echter ook gemitigeerd worden door goederen die hieraan complementair¹⁴⁰ zijn, minder zwaar te belasten wat zorgt voor stimulatie van het arbeidsaanbod. Voeding wordt echter als niet-complementair gezien aan arbeid, maar valt wel onder het verlaagde tarief, waardoor het gewenste effect juist niet wordt bereikt. Dat het verlaagde tarief gebruik wordt om bepaalde meritgoederen te stimuleren, wordt ook niet als doelmatig beschouwd. Beter alternatief zou zijn om dit te bewerkstelligen met gerichte subsidies die terecht komen daar waar het maatschappelijke rendement het grootst is.¹⁴¹

Als laatste punt wordt de consumptie van meritgoederen minder ontmoedigd, hetgeen de overheid juist wil, door een verlaagd tarief.¹⁴² Dit komt neer op de eerder benoemde restcategorie die in de wet is opgenomen voor bijvoorbeeld boeken. Ook diensten die positieve effecten genereren, zoals een cultureel

134 Goederen en diensten die vooral in de landbouw een rol spelen, zoals bijvoorbeeld vee en bloembollen

135 Beroepen zoals kappers. Dit is ingevoerd om het zwartwerken tegen te gaan

136 Bijvoorbeeld het verlenen van toegang tot musea, maar ook op boeken

137 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 248-250

138 Kamerstukken II 2017-2018, 32140 nr. 33

139 'Kabinet houdt vast aan hogere btw op groente en fruit', geraadpleegd op:

<https://www.ad.nl/politiek/kabinet-houdt-vast-aan-hogere-btw-op-groente-en-fruit~a9909002/>

140 Complementaire goederen zijn goederen die elkaar in het gebruik aanvullen. Complementair aan meer arbeidsuren zijn bijvoorbeeld een stijging in het aandeel van uitgaven aan bijvoorbeeld restaurants

141 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw', februari 2014

142 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw', februari 2014

evenement, vallen hieronder. Door deze groep goederen en diensten onder het verlaagde tarief te laten vallen, wil de overheid de keuzes van mensen beïnvloeden. Consumenten zouden meritgoederen onvoldoende waarderen waardoor de aankoop gestimuleerd dient te worden door de overheid. Het is daarmee het tegenovergestelde van accijnzen¹⁴³ waarmee de overheid de consumptie juist wil ontmoedigen. De btw is echter geen geschikt instrument om de prijzen te corrigeren en het doel om de consumptie te stimuleren kan beter behaald worden via gerichte subsidies.

3.4 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de achtergronden en de beweegredenen van de verschillende tarieven binnen de btw beschreven. Achter de invoering van de btw zit een budgettaire reden: alle uitgaven moeten belast worden om opbrengsten te genereren voor de Nederlandse staat. Dit dient te gebeuren op een zo neutraal mogelijke wijze waarbij de btw zo min mogelijk verstorend werkt. De invoering van verschillende tarieven zorgt echter voor minder neutraliteit en hogere administratieve lasten voor de ondernemers. De verschillende tarieven in de btw zijn echter ingevoerd om de belastingdruk voor de minder draagkrachtigen te reduceren.

Ook is er gekeken naar de btw-richtlijn waaraan lidstaten binnen de EU, of die willen toetreden tot de EU, moeten voldoen. Deze btw-regelgeving verandert niet alleen op nationaal, maar ook op EU-niveau. Deze wijziging op EU-niveau werkt dan direct door in de Nederlandse regelgeving binnen de btw. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de nieuwe regelgeving waarover de EU-ministers van Financiën op 7 december 2021 eens over zijn geworden. De nieuwe regels houden in dat de lijst van goederen en diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is, bijlage III in de wet OB 1968, wordt uitgebreid. Als het akkoord in werking is getreden, kunnen de lidstaten in de EU hiervan gebruik maken. Ook kunnen goederen en diensten onder het nultarief of een vrijstelling vallen als zij als een basisbehoefte worden gezien.

Uit de regelgeving van de btw blijkt dat alle consumptieve bestedingen in de heffing betrokken dienen te worden om zo opbrengsten te genereren voor de Nederlandse staat. Op het eerste gezicht lijkt het dan ook vreemd dat er een verlaagd tarief binnen de btw gehanteerd wordt. Het verlaagde tarief geldt voor goederen en diensten van eerste levensbehoeften om zo de belastingdruk voor minder draagkrachtigen te verminderen. Ook geldt het verlaagde tarief voor goederen en diensten waarvan de overheid het gebruik wil stimuleren.

In het verleden zijn er verschillende argumenten aangevoerd om de instelling van een verlaagd tarief te rechtvaardigen. Het belangrijkste argument dat wordt aangevoerd is dat het toepassen van verschillende tarieven binnen de btw voor herverdeling moet zorgen. Daarnaast wil de overheid het gebruik van bepaalde goederen stimuleren. Ook moeten producten en diensten belast zijn aangezien er een budgettair doel geldt.

143 Accijnzen worden ingezet om de consumptie van goederen met negatieve externaliteiten, zoals milieuvervuiling, te ontmoedigen

4 De voor- en nadelen van een uniform btw-tarief

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal allereerst de roep, die voornamelijk afkomstig is van economen, om een uniform tarief worden besproken. Daarnaast zijn er echter ook voorstellen gedaan van zowel het ministerie van Financiën als de Europese Commissie. Een eerste aanzet tot uniformering wordt dan ook gegeven en de theoretische beschouwingen van een uniform tarief zullen worden besproken. Allereerst zal er gekeken worden naar de voordelen van de invoering van uniformering van de btw-tarieven. Daaropvolgend zullen de voordelen van een gedifferentieerd tarievenstelsel / nadelen van een uniform btw-tarief worden uitgewerkt. Hierbij is vooral de brief van de staatssecretaris van Financiën uit 2008 belangrijk maar wordt er ook naar andere inzichten/aspecten gekeken.

4.2 De roep om een uniform btw-tarief

De instelling van een uniform btw-tarief zorgt voor een hogere belastingopbrengst aangezien de goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen dan belast zullen worden tegen het algemene tarief.¹⁴⁷ Deze hogere opbrengst zorgt ervoor dat er een lagere belasting kan gelden in de inkomstenbelasting. Het doel van de overheid om arbeid minder te belasten om werkgelegenheid te stimuleren, wordt op deze manier dan ook bereikt. Buiten de hogere belastingopbrengst, is het ook doeltreffender voor de economische groei om bestedingen te belasten in plaats van het inkomen of het vermogen van mensen. Belastingheffing op bestedingen heeft namelijk meer invloed op het spaargedrag van mensen.¹⁴⁸ De verschuiving van belasting op consumptie in plaats van op arbeid wordt dan ook sterk aanbevolen door bijvoorbeeld het IMF. Het kabinet Rutte II ging echter niet om, mede onder druk van verschillende lobbygroepen.¹⁴⁹

In hoofdstuk 3 is kort aangegeven dat een verlaagd btw-tarief geen doelmatig instrument is om herverdeling te bereiken. Het verlaagde btw-tarief is namelijk ingevoerd om de hoogte van de belastingdruk van lagere inkomensgroepen te verminderen. Deze inkomensgroepen zouden namelijk meer besteden aan de producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen, waardoor zij minder belasting zouden betalen. De hogere inkomensgroepen zouden meer besteden aan de producten en diensten die onder het hoge tarief vallen en zo meer belasting betalen. Doordat de hogere inkomensgroepen meer belasting betalen dan de lagere inkomensgroepen zal het verschil tussen deze twee groepen kleiner worden. Ook kan de belastingopbrengst gebruikt worden om te herverdelen van hoge naar lage inkomensgroepen. In realiteit is het echter zo dat hogere inkomensgroepen, in absolute

147 Het algemene tarief zal wel naar beneden worden gesteld

148 NRC Handelsblad, 22 april 2011

149 J. de Boer, 'Waarom afschaffing van het lage btw-tarief geen bedreiging is voor lagere inkomens, maar een algemene btw-verhoging wel', geraadpleegd via: <https://www.businessinsider.nl/waarom-afschaffing-van-het-lage-btw-tarief-geen-bedreiging-voor-lagere-inkomens-maar-een-algemene-btw-verhoging-wel/>

bedragen, meer producten en diensten aanschaffen die onder het verlaagde tarief vallen en zo meer voordeel hebben hierbij dan lagere inkomensgroepen. Dit is ook te zien in onderstaande tabel. Hierbij is gebruik gemaakt van de cijfers uit 2013 aangezien die het meest recent zijn bij het CBS.¹⁵⁰

Besteedbaar inkomen	1 ^e 25% groep	2 ^e 25% groep	3 ^e 25% groep	4 ^e 25% groep
Bruto-inkomen €	17.500	35.900	59.800	118.700
Bestedingen € (1)	19.600	25.700	34.100	48.400
Btw-plichtige goederen totaal in € (2)	11.520	16.035	22.420	33.260
Hoog btw-tarief	6.950	9.740	13.625	19.160
Laag btw-tarief (3)	4.570	6.295	8.795	14.105
(3) / (2) x 100	39,7%	39,3%	39,2%	42,4%
(3) / (1) x 100	23,3%	24,5%	25,8%	29,1%

In deze tabel zijn de huishoudens in vier inkomensgroepen verdeeld naar hun besteedbaar inkomen. Het inkomen loopt steeds verder op waardoor de eerste groep het minst en de vierde groep het meest te besteden heeft. In de tabel wordt er gekeken naar de procentuele hoeveelheid die wordt besteed aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Hieruit volgt dat de eerste drie inkomensgroepen nagenoeg hetzelfde percentage besteden aan producten en diensten onder het verlaagde btw tarief ten opzichte van het totaal wat wordt uitgegeven aan btw-plichtige goederen. De vierde groep besteedt echter, in relatie tot de andere groepen, het meest van zijn totaal bestedingen van btw-plichtige goederen aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. De gedachte dat hogere inkomensgroepen procentueel gezien meer besteden aan producten en diensten die onder het algemene tarief vallen, is dan ook niet correct.

Dan wordt er gekeken naar de procentuele hoeveelheid die huishoudens besteden aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen ten opzichte van hun totaal aan bestedingen. Hierin is te zien dat de eerste inkomensgroep het minst besteedt aan deze producten en diensten t.o.v. de andere drie groepen. Opvallend is dat er een stijgende lijn is te zien, namelijk hoe hoger het inkomen, hoe meer van het inkomen besteed wordt aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Hieruit blijkt dan ook dat hogere inkomensgroepen in absolute bedragen meer besteden aan producten en diensten die

150 Indirecte belastingen en bestedingen; kenmerken part huishoudens, 2006-2013, geraadpleegd op: <https://opendata.cbs.nl/#/CBS/nl/dataset/81290ned/table?searchKeywords=onbetaalde%20arbeid>

onder het verlaagde tarief vallen. Dit is dan ook tegenstrijdig met de gedachtegang waarmee het verlaagde btw-tarief is ingevoerd.

Uit bovenstaande blijkt dat het verlaagde tarief juist een averechtse werking heeft als het gaat om inkomensherverdeling. Doordat de hogere inkomensgroepen meer baat hebben bij het verlaagde tarief, wordt het verschil tussen de inkomensgroepen juist groter.¹⁵¹ Zoals van Doesum in 2009 al aangeeft, is de btw geen goed instrument om herverdeling te bereiken. Sterker nog, de heffing van btw beoogt ook geen herverdeling tot stand te brengen.¹⁵² Waarom de belasting op arbeid een beter instrument is, zal in hoofdstuk 5 uitgebreid aan bod komen.

Toch wordt een verlaagd btw-tarief als maatschappelijk gewenst gezien om de lasten voor minder draagkrachtigen te verkleinen. Het verlaagde tarief geldt daarom voor bijvoorbeeld eerste levensbehoeften. Uit het onderzoek van het CBS blijkt echter dat een verlaging van het tarief op e-books niet het gewenste effect heeft op de prijs. De vraag rijst dan ook op of het huidige btw-systeem nog wel van deze tijd is. Het feit dat het kabinet een verschuiving wilt creëren van directe naar indirecte belastingen aangezien het belasten van consumptie minder verstorend zou werken dan het belasten van arbeid, wordt in het huidige systeem ook niet volledig bereikt. Een verlaagd tarief zorgt namelijk voor minder belastingopbrengst waardoor de belasting op arbeid niet dermate verlaagd kan worden. Een uniform tarief bewerkstelligt het genereren van meer opbrengst voor de overheid doordat goederen tegen een hoger tarief worden belast. Met deze hogere opbrengst kan er een verlaging komen in de inkomstenbelasting. Arbeid wordt op deze manier minder belast waarmee de werkgelegenheid wordt gestimuleerd. De verschuiving van belasting op arbeid naar belasting op consumptie wordt, zoals eerder al aangegeven, sterk aanbevolen door het IMF.¹⁵³

Zoals aangegeven werd er bij de invoering van de omzetbelasting in 1969 al nagedacht over een uniform tarief. Verschillende tarieven zorgden niet voor een administratieve eenvoud waardoor het aantal tarieven gereduceerd diende te worden. Dit impliceert dat er al geruime tijd wordt nagedacht over een uniform tarief. In 1984¹⁵⁴ kwam er ook al een persbericht naar buiten vanuit het ministerie van Financiën waarin gepleit wordt voor een uniformering van het btw-tarief. In dit persbericht benadrukt de staatssecretaris dat het financiële en het maatschappelijke belang centraal staan. Het verhoogde tarief nam door de jaren alleen maar toe, terwijl het verlaagde tarief tot 1984 op het oorspronkelijke niveau van 4% bleef staan.¹⁵⁵ In deze tijd was de indeling van goederen en diensten nog niet zo gestroomlijnd als nu. Bijvoorbeeld voor thee en rauwe eieren gold het verlaagde tarief, waar voor kruidenthee en

151 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

152

153 J. de Boer, 'Waarom afschaffing van het lage btw-tarief geen bedreiging is voor lagere inkomens, maar een algemene btw-verhoging wel', geraadpleegd via: <https://www.businessinsider.nl/waarom-afschaffing-van-het-lage-btw-tarief-geen-bedreiging-voor-lagere-inkomens-maar-een-algemene-btw-verhoging-wel/>

154 Persbericht ministerie van Financiën, 'Omzetbelasting; Een uniform BTW-tarief', 13 februari 1984, nr. Y 57

155 In dat jaar werd het verlaagde tarief verhoogd naar 5%. Dit is te zien in bijlage 1

gekookte eieren het algemene tarief gehanteerd werd. De administratieve last van de ondernemers was hoog waardoor 1 tot 3 procent van de omzet verloren ging. De staatssecretaris concludeerde in 1984 al dat het doel van het verlaagde tarief niet werd bereikt aangezien de hogere inkomensgroepen hier meer baat bij hadden. Het grootste tegenargument dat wordt gegeven ten aanzien van uniformering is dat eerste levensbehoeften aanzienlijk duurder worden en de uitgaven daarmee hoger. Echter, de goederen die onder het algemene tarief vallen, zullen, door de uniformering, tegen een lager tarief belast worden. Het effect op de uitgaven zal daarmee gemitigeerd worden.

4.2.2 Onderzoek Europese Commissie

Niet alleen in Nederland zijn er voorstanders van een uniform btw-tarief. Ook de Europese Commissie kwam in 1996¹⁵⁶ al met een voorstel voor een nieuw btw-stelsel. Onderdeel hiervan was de uniformering van de btw-tarieven voor alle landen binnen de EU wat stapsgewijs ingevoerd zou moeten worden. Voornaamste reden was om de btw-fraude te bestrijden, maar die moet ook bijdragen aan het verlagen van de kosten van het bedrijfsleven. De bestemming van de goederen zou niet meer de grondslag zijn, maar juist de oorsprong. Dit zou meer voordeel hebben voor exporterende landen waardoor er een onderlinge btw-verrekening tussen landen moet komen. Waar lidstaten nu nog de vrijheid hebben om een btw-tarief in de wetgeving te implementeren zou er volgens de EC alleen een minimumtarief mogen gelden voor alle goederen en diensten.¹⁵⁷

In 2007¹⁵⁸ is er door de Europese Commissie een onderzoek gedaan naar het verlaagde btw-tarief op goederen en diensten binnen de lidstaten van de Europese Unie. In het onderzoek komt naar voren dat er een sterk argument is voor het uniformeren van de btw-tarieven in de Europese Unie. Een uniform tarief is namelijk een geschikt instrument om een hoge mate van economische efficiëntie te realiseren, de nalevingskosten ervan te minimaliseren en de werking van de interne markt efficiënt te laten verlopen. In het onderzoek wordt dan ook de conclusie getrokken dat er geen empirisch, maar alleen een theoretisch argument is voor het verlaagde btw-tarief. Daarnaast zijn alle argumenten voor een verlaagd btw-tarief ook toepasbaar op andere politieke instrumenten, zoals subsidies en belastingen op arbeid.

156 European Commission, 'A common System of VAT', 22 July 1996

157 Het minimum werd toen gesteld op 15%

158 European Commission, 21 June 2007, 'Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union'

4.2.1 Voorstel ministerie van Financiën

In Nederland zijn er ook recentere voorstellen gedaan door de staatssecretaris. In 2008¹⁵⁹ beschrijft hij in een brief alle aspecten van een uniform btw-tarief en geeft hij aan dat een uniform btw-tarief in overweging genomen moet worden. De opbrengst die behaalt wordt door het afschaffen van het verlaagde tarief dient gebruikt te worden voor het verlagen van het algemene tarief waardoor er sprake zal zijn van een budgettaire neutrale overgang. In het stuk verwijst de staatssecretaris ook naar het persbericht uit 1984. Desondanks is het nooit tot een daadwerkelijk voornemen gekomen om een uniform tarief te introduceren. Er was namelijk altijd druk vanuit het bedrijfsleven, lobbygroepen en de politiek op een verruiming van het verlaagde tarief. Sinds de harmonisatie van de btw-tarieven in 1993 in Europees verband heeft Nederland de prestaties die onder het verlaagde tarief vallen uitgebreid. Ook heeft Nederland zich sterk gemaakt voor een tijdelijk verlaagd btw-tarief voor een aantal arbeidsintensieve diensten. Het nut van dit tijdelijk verlaagde tarief is echter niet eenduidig bewezen. Ook zou een gedifferentieerd tarievenstelsel voor meer beleidsmatige flexibiliteit zorgen. Het staat echter niet vast dat deze flexibiliteit ook effectief zal zijn. De staatssecretaris pleit dan ook voor uniformering van de btw-tarieven om zo voor meer eenvoud en vermindering van de administratieve lastendruk te zorgen. Hij geeft hierbij verschillende voor- en nadelen die in paragraaf 4.3 en 4.4 uitgebreid besproken zullen worden. In het voorstel is ook onderzocht wat de hoogte van het uniforme btw-tarief dient te zijn voor een budgettaire neutrale overgang. Er is gebruik gemaakt van een ex ante berekening waarin met gedragseffecten geen rekening is gehouden. Om eenzelfde btw-opbrengst te verkrijgen dient er gebruikt gemaakt te worden van een uniform tarief van 15,8%¹⁶⁰. Dit is echter gebaseerd op het systeem toen er nog een verlaagd tarief van 6% en een algemeen tarief van 19% gold. Dit houdt in, zeker doordat er ook geen rekening is gehouden met gedragseffecten, dat er naar alle waarschijnlijkheid een ander (hoger) uniform tarief zal moeten gelden. Hier wordt uitgebreid op ingegaan in hoofdstuk 5. Door uniformering van het btw-tarief zal de koopkracht van verschillende huishoudens achteruit gaan, echter zal de lastendruk van overheidssectoren minder worden. Dit komt doordat huishoudens verhoudingsgewijs meer producten en diensten consumeren die onder het verlaagde tarief vallen dan overheidssectoren. De staatssecretaris geeft dan ook toe dat de verkregen opbrengst van de overheid teruggesluisd moet worden naar de huishoudens waardoor het koopkrachteffect van de huishoudens gemitigeerd kan worden. Dat sommige huishoudens een groter koopkrachteffect zullen ervaren dan andere huishoudens is echter onvermijdelijk.

In 2011¹⁶¹ is er door de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de discussie over de mogelijkheden van een verschuiving van de belastingdruk op arbeid naar de belastingdruk op consumptie moet worden aangegaan. De btw-opbrengst dient verhoogd te worden om zo de belasting

159 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

160 Gedragseffecten zijn hierin niet meegenomen

161 NOAB, 'Onderzoek naar uniform btw-tarief', Jaargang 21, NR 3 - 2011

op arbeid middels lagere tarieven te verminderen. Voor de lange termijn benoemt staatssecretaris Weekers een uniform tarief om de verschuiving te kunnen realiseren. Hij pleit dan ook dat er een onderzoek gestart moet worden naar de effecten van een uniform btw-tarief.

4.2.3 Onderzoek CPB

In 2014 heeft het CPB een onderzoek gedaan naar een modern btw-systeem in Nederland met een uniform tarief waarin de beweegredenen voor een gedifferentieerd btw-systeem worden ontkracht. Tegen het argument dat lagere inkomensgroepen procentueel meer besteden aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen, kan worden ingebracht dat er juist tussen de verschillende inkomensgroepen van de samenleving nagenoeg geen verschil bestaat betreft het aandeel van het budget dat wordt besteed aan de zogeheten eerste levensbehoeften. Huishoudens met een relatief hoog inkomen besteden maar een klein percentage van hun totale bestedingen meer aan goederen en diensten met het algemene tarief dan huishoudens met een relatief laag inkomen. Dit blijkt uit het onderzoek van het CPB op de bestedingspatronen van individuele huishoudens.¹⁶⁷ Een tweede bevinding van het onderzoek is dat de btw een regressieve belasting is. Dit houdt in dat de effectieve btw-druk lager is voor hogere dan voor lagere inkomens, gemeten als percentage van het besteedbaar inkomen (exclusief inkomstenbelasting en btw). Dit komt doordat hogere inkomensgroepen eenzelfde aandeel van hun budget besteden aan goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen wat impliceert dat zij in absolute bedragen meer besteden dan lagere inkomensgroepen en daardoor meer baat hebben bij het verlaagde tarief. Dit is onderzocht door te kijken naar de bestedingspatronen van individuele huishoudens aan de hand van de gegevens van een CBS-budgetenquête van 2004.¹⁶⁸ De huishoudens zijn ingedeeld in tien decielen op basis van hun besteedbaar inkomen. Uit de gegevens blijkt dat er nagenoeg geen verschil is tussen de inkomensgroepen qua welk aandeel van hun budget besteed wordt aan goederen die onder het verlaagde tarief vallen. Doordat het aandeel van het budget nagenoeg hetzelfde is, maar hogere inkomensgroepen meer te besteden hebben, zullen zij in absolute bedragen meer besteden aan deze productcategorie dan lagere inkomensgroepen. Een huishouden in het negende bestedingsdeciël gaf in 2004 1,8 keer meer uit aan laagbelaste goederen per persoon dan een huishouden in het tweede deciel. Dit komt doordat hogere inkomensgroepen duurdere etenswaren kopen, maar bijvoorbeeld ook meer uiteten gaan en vaker een museum bezoeken. Het verlaagde tarief is om bovenstaande reden dan ook geen goed instrument om de belastingdruk voor lagere inkomensgroepen te verzachten. De belastingderving vanwege het verlaagde tarief is aanzienlijk, terwijl de beoogde herverdeling niet bereikt wordt.¹⁶⁹ Volgens het CPB is het huidige systeem dan ook niet meer van deze

¹⁶⁷ Gegevens uit 2004 zijn gebruikt aangezien dit de laatst bruikbare gegevens zijn

¹⁶⁸ Centraal Bureau van de Statistiek, 2005, 'De Nederlandse economie'

¹⁶⁹ CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

tijd en moet er een overgang plaatsvinden naar een moderner systeem. Het verlaagde tarief zorgt namelijk voor welvaartsverliezen en economische verstoringen. In hun onderzoek maken zij gebruik van de zogenoemde C-efficiency. Hiermee worden de feitelijke ontvangsten van de btw vergeleken met de schatting van de potentiële ontvangsten van de btw, mits de C-efficiency bij een uniform tarief gelijk is aan 1. Mocht de C-efficiency lager zijn dan 1, dan houdt dit in dat er een beleidstekort of een nalevingstekort is. Beleidstekort houdt in dat niet alle goederen en diensten tegen een uniform tarief worden belast, maar tegen een verlaagd tarief of dat er een vrijstelling geldt. Nalevingstekort kan voorkomen door een onvolledige handhaving van de btw waarbij btw-fraude het bekendste voorbeeld is¹⁷⁰. Uit het onderzoek komt naar voren dat Nederland een C-efficiency van 0,54 heeft. Dit ligt hoger dan het gemiddelde van 0,5 in de EU-lidstaten, maar bijvoorbeeld veel lager dan de 0,99 in Nieuw-Zeeland waar een modern btw-regime wordt gehanteerd.¹⁷¹ Uit dit onderzoek kan geconcludeerd worden dat er in Nederland nog grote stappen gemaakt kunnen worden om de C-efficiency te verhogen.

De verhoging van het verlaagde tarief van 6 naar 9% wordt door vele economen dan ook als een stap in de goede richting gezien.¹⁷² De verhoging van het lage btw-tarief heeft een beoogde opbrengst van 3,1 miljard euro voor de Nederlandse overheid. Uit cijfers van het CPB¹⁷³ blijkt dat een verhoging van het tarief waarschijnlijk volledig zal worden doorberekend in de prijzen. De lasten van deze verhoging komen voor 75% bij de consumenten en voor 25% bij de producenten terecht. Door de tariefsverhoging van 3% zal de inflatie, naar verwachting, met 0,6% toenemen waardoor huishoudens gemiddeld 300 euro duurder uit zijn. Dit wordt echter gecompenseerd met een lagere belasting op arbeid waardoor de meeste huishoudens onderaan de streep er in koopkracht juist op vooruitgaan. Hoge en lage inkomensgroepen zullen eenzelfde effect ervaren van de btw-verhoging, echter is er in absolute euro's een verschil aangezien hoge inkomensgroepen meer besteden aan goederen met een verlaagd tarief. Het systeem met verschillende tarieven werkt zo verstrend voor de economie doordat de keuzes van consumenten beïnvloed worden. Door de verhoging wordt het verschil tussen het algemene en het verlaagde tarief kleiner, inhoudende dat de keuzes minder verstoord worden wat voor Nederland een welvaartswinst oplevert. Alleen een verhoging is echter niet voldoende aangezien er met een uniform tarief nog meer welvaartswinst behaald kan worden. Economen hopen dan ook dat de verlaging van het btw-tarief een opstapje is naar de invoering van een uniform btw-tarief in de toekomst. Hoe de uitwerking van een uniform btw-tarief er uit moet komen te zien is uitgewerkt in hoofdstuk 5.

Uit bovenstaande onderzoeken blijkt dat een verlaagd tarief geen doelmatig instrument is om het gewenste doel te bereiken. Deze conclusie is in 1984 ook al geconstateerd door het ministerie van

170 Dit kan echter ook komen door faillissementen, insolventie of uitgestelde betalingen

171 Hierover meer in hoofdstuk 5

172 M. van Garderen, 'Huishouden door btw-verhoging volgend jaar 300 euro duurder uit', geraadpleegd via: <https://www.ing.nl/zakelijk/kennis-over-de-economie/onze-economie/de-nederlandse-economie/publicaties/huishouden-door-btw-verhoging-volgend-jaar-300-euro-duurder-uit.html>

173 CPB Achtergronddocument, 'Schatting effect btw-verhoging op inflatie', 17 september 2013

Financiën¹⁷⁴. Als conclusie hieraan kan worden verbonden dat een laag tarief niet meer van deze tijd is. De beoogde lastenvermindering komt de hogere inkomensgroepen in absolute bedragen meer ten goede waardoor de gewenste herverdeling niet wordt bereikt. Daarbij ook gezien dat een twee-tarieven-stelsel voor minder eenvoud en meer administratieve lasten zorgt.

4.3 Voordelen uniform btw-tarief

In de vorige hoofdstukken is al kort naar voren gekomen waarom er een uniform tarief dient te worden ingesteld. Dit ligt met name aan het feit dat er betere instrumenten zijn om de gewenste herverdeling te creëren die met de verschillende tarieven in de btw niet wordt bereikt. Ook veroorzaakt het verlaagde tarief economische verstoringen wat resulteert in welvaartsverliezen. Om tot een overzicht te komen van de verschillende voor- en nadelen, zal er naar de kamerbrief van de toenmalige staatssecretaris van Financiën J.C. de Jager¹⁷⁵ worden gekeken. Daarnaast zal deze kamerbrief worden aangevuld met recentere inzichten omtrent het uniformeren van de btw-tarieven.

Eén van de belangrijkste argumenten voor een gedifferentieerd tarievenstelsel is dat het verlaagde tarief dient voor een beoogde herverdeling tussen verschillende inkomensgroepen. Dit zou bewerkstelligd worden doordat lagere inkomensgroepen relatief meer besteden aan goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Zoals beschreven hebben hoge inkomensgroepen echter meer baat bij het verlaagde tarief aangezien zij in absolute bedragen meer besteden aan deze productgroepen. De beoogde herverdeling wordt dan ook niet bereikt waardoor het doel van het verlaagde tarief achterhaald is. Deze beoogde herverdeling zou beter bereikt kunnen worden via de belasting op arbeid, die omlaag moet. Dit wordt bijvoorbeeld aangegeven door verschillende kanten vanuit de economie, zoals het IMF dat pleit voor een lagere belasting op arbeid in combinatie met een verhoging van de belasting op consumptie.¹⁷⁶ Daarnaast geeft M. Badir van de Rabobank¹⁷⁷ aan dat een verlaging van de lasten op arbeid goed is voor de werkgelegenheid in het land en voor de economische groei. Deze verlaging van de lasten op arbeid kan bewerkstelligd worden door een verhoging van de lasten op consumptie middels een uniform btw-tarief. Deze verschuiving is echter, volgens hem, alleen welvaart verhogend als hiermee ook een verschuiving binnen de inkomensgroepen plaatsvindt. De btw-tarieven zorgen namelijk ook voor een verandering van de reële waarde van sociale uitkeringen. De groepen die deze sociale uitkeringen ontvangen, zullen dan niet gecompenseerd dienen te worden voor hun koopkrachtdaling. Potentieel gevolg is economische groei aangezien de last verschuift van actieven naar inactieven. Dit resulteert in

174 Persbericht ministerie van Financiën, 13 februari 1984, Nr. Y 57

175 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

176 J. de Boer, 'Waarom afschaffing van het lage btw-tarief geen bedreiging is voor lagere inkomens, maar een algemene btw-verhoging wel', geraadpleegd via: <https://www.businessinsider.nl/waarom-afschaffing-van-het-lage-btw-tarief-geen-bedreiging-voor-lagere-inkomens-maar-een-algemene-btw-verhoging-wel/>

177 M. Badir, 'Een blauwdruk van een goed belastingstelsel', 1 april 2015, geraadpleegd via: <https://economie.rabobank.com/publicaties/2015/april/een-blauwdruk-van-een-goed-belastingstelsel/>

een positief effect voor de arbeidsparticipatie wat belangrijk is voor de economische groei binnen een land.

Niet alleen vanuit de economie, maar ook vanuit de politiek komt het voorstel om de lasten op arbeid te verlagen. In een Kamerbrief van 2014¹⁷⁸ wordt door de staatssecretaris aangegeven dat de lasten op arbeid verstorend werken en relatief hoog zijn op internationaal niveau. Nederland zit namelijk op Europees niveau, ten opzichte van de andere lidstaten, aan de bovenkant als het percentage van belastingdruk op arbeid wordt genomen van de totale belastinginkomsten. Om het belastingstelsel minder verstorend te laten werken dient de belastingdruk op arbeid dan ook verlaagd te worden. Doordat belastingheffing onmisbaar is voor de overheid, zal deze verlaging op andere belastinggebieden gecompenseerd moeten worden. Verbruiksbelastingen werken relatief weinig verstorend en kunnen hier dus een oplossing bieden. Ook zijn de inkomsten van de btw, in Nederland laag ten opzichte van de andere Europese lidstaten, blijkt uit onderzoek uit 2012.¹⁷⁹ Buiten de hogere belastingopbrengst, is het ook doeltreffender voor de economische groei om bestedingen te belasten in plaats van het inkomen of het vermogen van mensen. Belastingheffing op bestedingen heeft meer invloed op het spaargedrag van mensen.¹⁸⁰ Zoals al eerder aangegeven ging kabinet Rutte II echter niet mee in de verschuiving van de belasting op arbeid naar de belasting op consumptie.¹⁸¹ Het meest recente onderzoek is gedaan in 2020 door het ministerie van Financiën in samenwerking met andere departementen. In dit syntheserapport¹⁸² zijn er bouwstenen opgesteld voor een zogenoemd beter belastingstelsel dat toekomstbestendig is. Uit het onderzoek blijkt dat de lasten op arbeid de laatste jaren juist zijn gestegen. Het is dan ook, voornamelijk voor middeninkomens, minder aantrekkelijk geworden om te gaan werken wat economisch verstorend werkt en de economische groei niet ten goede komt. Daarom zijn er verschillende beleidsopties uitgewerkt om de belastingdruk op arbeid te verlagen. Ook in dit onderzoek wordt aangegeven dat de belastingverhoging op consumptie één van de mogelijkheden is wat ook overeen komt met de economische theorie. Belastingen op het inkomen en het vermogen van mensen beïnvloed namelijk het spaargedrag. Heffing via de consumptie heeft dit in mindere mate waardoor dit bevorderend werkt voor de economische groei van een land.¹⁸³

Uit het onderzoek van het CPB uit 2014¹⁸⁴ kwam al naar voren dat er in het huidige btw-systeem een beleidstekort en een nalevingstekort is. Dit komt doordat er nu een verlaagd tarief en vrijstellingen gelden die de grondslag uithollen of doordat er geen volledige handhaving is binnen de btw. Het

178 Ministerie van Financiën, 18 september 2014, 32140, nr. 5

179 European Commission, 16 June 2014, 'Taxation trends in the European Union' (cijfers 2012)

180 NRC Handelsblad, 22 april 2011

181 J. de Boer, 'Waarom afschaffing van het lage btw-tarief geen bedreiging is voor lagere inkomens, maar een algemene btw-verhoging wel', geraadpleegd via: <https://www.businessinsider.nl/waarom-afschaffing-van-het-lage-btw-tarief-geen-bedreiging-voor-lagere-inkomens-maar-een-algemene-btw-verhoging-wel/>

182 Ministerie van Financiën, 18 mei 2020, 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel'

183 NRC Handelsblad, 22 april 2011

184 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

nalevingstekort is in vergelijking met het beleidstekort klein. De potentiële btw-ontvangsten in Nederland in 2010 waren namelijk 74,7 miljard euro. Dit wordt berekend door het algemene tarief te vermenigvuldigen met de totale consumptie. Het beleidstekort bestaande uit de vrijstellingen (19,6 miljard euro), de onbelaste overheid (5,3 miljard euro) en het verlaagd tarief (8,1 miljard euro) is in totaal 33 miljard euro. Het nalevingstekort komt neer op 1,5 miljard euro waardoor de berekende ontvangsten in Nederland in 2010 40,1 miljard euro is. Zoals aangegeven in paragraaf 4.2 zorgt dit voor een C-efficiency van 0,54. Dit is hoger dan het gemiddelde in de Europese lidstaten wat rond de 0,5 ligt, maar een stuk lager dan de mogelijke C-efficiency van 1. De C-efficiency van Nieuw-Zeeland waar een modern btw-systeem wordt gehanteerd is 0,99. Hierin zijn dan ook stappen te maken voor Nederland. Het beleidstekort in Nederland zorgt voor een aanzienlijke belastingderving. Het beleidstekort zorgt namelijk voor lagere potentiële ontvangsten van 44%. Dit is hoog in vergelijking met het gemiddelde in de andere Europese lidstaten waar het 36% is. In België en het Verenigd Koninkrijk is onderzoek gedaan naar een potentiële welvaartswinst die behaald zou kunnen worden bij uniformering van de btw-tarieven.¹⁸⁵ Het resultaat van een verhoging van het verlaagde tarief tot het algemene tarief is voor België een welvaartswinst van 4,6% en in het Verenigd Koninkrijk van 3,5%. Ook wordt er gekeken naar de welvaartswinst wanneer in combinatie met het afschaffen van het verlaagde tarief, het algemene tarief wordt verlaagd om de belastingopbrengst neutraal te laten zijn. In België levert dit een welvaartswinst op van 6,5% en in het Verenigd Koninkrijk van 5,6%, wat respectievelijk een welvaartswinst van 0,74 euro en 1,07 euro per week per huishouden zou opleveren.¹⁸⁶ In Nederland zou door uniformering van de btw-tarieven en het verlagen van het algemene tarief eenzelfde welvaartswinst behaald kunnen worden aangezien het gedifferentieerde tarief ongeveer dezelfde belastingderving als resultaat heeft als in België.¹⁸⁷

Een belangrijk onderdeel van deze welvaartswinst is dat een uniform tarief voor een eenvoudiger belastingstelsel zal zorgen. In 2007 kwam naar voren dat de nalevingskosten van de btw geschat werden op 408 miljoen euro.¹⁸⁸ Een uniform tarief zou deze kosten met 100 miljoen euro verlagen.¹⁸⁹ Ook zouden de uitvoeringskosten van de Belastingdienst omlaag gaan omdat er minder controles gedaan hoeven te worden. De inningskosten die de Belastingdienst heeft, van ongeveer 138 miljoen euro, zouden ook dalen vanwege een uniform tarief.¹⁹⁰ Daarnaast zullen er minder misclassificaties, en daarmee de procedures hierover, zijn over het feit of een product of dienst onder het verlaagde of het algemene tarief dient te vallen. Er kunnen namelijk langdurige discussies optreden tussen de Belastingdienst en de bedrijven over de afbakening van een goed of dienst. Deze discussies zouden

185 Institute for Fiscal Studies et al., 'A retrospective evaluation of elements of the VAT system, 2011

186 S. Cnossen en B. Jacobs, 2019, 'Ontwerp voor een beter belastingstelsel'

187 M. Keen, 'The anatomy of the VAT, National Tax Journal, 2013

188 Studiecommissie Belastingstelsel, 2010

189 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

190 S. Cnossen en B. Jacobs, 2019, 'Ontwerp voor een beter belastingstelsel'

uiteindelijk tot een procedure kunnen leiden maar met de invoering van een uniform tarief zullen deze discussies verleden tijd zijn. Ook zal het feit dat goederen en diensten onder eenzelfde tarief vallen voor eenvoud zorgen bij de bedrijven. Er zal geen controle of het juiste tarief is toegepast meer nodig zijn. Zeker wanneer bedrijven meerdere goederen of diensten leveren die voorheen onder verschillende tariefclassificaties vielen. De administratieve lastendruk zal hierdoor aanzienlijk verminderd worden. Het bijbehorende btw-tarief hoeft namelijk ook niet meer vermeld te worden bij het goed of de dienst met als resultaat een snellere facturering.¹⁹¹

De fraudegevoeligheid van het btw-systeem zal ook verminderen. Dit zal voornamelijk het geval zijn aangezien er voor bedrijven nu nog een voordeel is om btw-omzet ten onrechte naar het verlaagde tarief te verschuiven. In dit geval zal er minder belasting verschuldigd zijn wat resulteert in een lagere belastingopbrengst voor de Nederlandse staat, maar een voordeel voor de bedrijven. De invoering van een uniform-btw tarief zal dit voordeel bij de bedrijven wegnemen. Het is dan ook niet meer mogelijk om te frauderen met het verschil tussen het verlaagde en het algemene tarief. Gevolg hiervan is dat er ook minder discussies/procedures zullen zijn over de afbakening van het tarief voor een goed of dienst wat de administratieve lastendruk voor zowel bedrijven als de Belastingdienst ten goede komt.¹⁹²

Een ander belangrijk voordeel van een uniform tarief is dat het zorgt voor een volledige neutraliteit tussen de goederen en diensten. Dit houdt in dat er geen binnenlandse concurrentievervalsing optreedt vanwege de verschillende btw-tarieven.¹⁹³ Zoals eerder beschreven dient een belasting zo neutraal mogelijk te worden ingesteld zodat deze zo min mogelijk verstorend werkt. Dit houdt bijvoorbeeld in dat er geen grote administratieve lasten moeten zijn voor ondernemers maar ook dat de keuzes van consument zo min mogelijk beïnvloed worden. Zoals eerder aangegeven zorgen verschillende belastingtarieven echter voor een hogere administratieve lastendruk voor de ondernemers alsmede voor de Belastingdienst. Een uniform btw-tarief is dan ook niet alleen eenvoudiger, het zorgt ook voor een neutraler belastingsysteem. Ook zorgt een uniform tarief ervoor dat de keuzes van consumenten niet, of in ieder geval minder, worden beïnvloed. Het kan namelijk voorkomen dat een consument precies indifferent is tussen twee verschillende goederen wanneer deze dezelfde prijs zullen hebben. Mocht één van de goederen onder het verlaagde tarief vallen en het andere goed onder het algemene tarief, dan zal de keuze van de consument hierdoor beïnvloed worden aangezien het goed onder het verlaagde tarief goedkoper zal zijn. Hierdoor wordt de keuze niet gemaakt op basis van preferentie maar door het verschil in belasting wat rust op de goederen hetgeen resulteert in een welvaartsverlies. Uniformering van de btw-tarieven zorgt, doordat de consumptiebeslissing niet wordt beïnvloed, voor meer neutraliteit.

191 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

192 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

193 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

Het laatste voordeel wat de minister van Financiën aangeeft is dat de belemmering van productinnovatie verdwijnt.¹⁹⁴ Het argument wat hiervoor gegeven wordt is dat de bestaande aanverwante – of vervangingsgoederen wel onder het verlaagde tarief vallen. Het hanteren van verschillende btw-tarieven beïnvloedt niet alleen de keuzes van consumenten maar zo ook de investeringsbeslissingen van ondernemers. Ook wordt de concurrentieverhouding tussen hen verstoort. Wat voor consumenten geldt, geldt in dit geval ook voor ondernemers. Het verlaagde tarief heeft voor ondernemers ook tot gevolg dat zij een voorkeur hebben voor goederen en diensten die onder deze categorie vallen waardoor de keuze niet meer wordt gemaakt op basis van preferentie maar vanwege het verschil in tarief. Er kleeft namelijk een risico aan het creëren van een substituum voor een bepaald goed. Wanneer het substituum wordt gerangschikt onder het algemene tarief wordt het bemoeilijkt om met bestaande goederen te concurreren die wel onder het verlaagde tarief vallen, waarbij het voorbeeld met e-books al eerder is aangehaald. Deze e-books vielen eerst onder het algemene tarief waar gedrukte boeken onder het verlaagde tarief vallen wat een concurrentievoordeel opleverde voor gedrukte boeken.¹⁹⁵ Met de invoering van een uniform btw-tarief zal productinnovatie minder belemmerd worden aangezien alle goederen onder eenzelfde tarief vallen.

4.4 Nadelen uniform btw-tarief

Zoals aangegeven wordt er vanuit de economische kant steeds meer gepleit voor uniformering van de btw-tarieven. Ook vanuit de politieke kant rijst deze gedachte steeds meer op om de belasting op arbeid te kunnen verlagen. Er zijn echter vanuit de politiek ook andere geluiden die al sinds 1984 klinken. Vanwege de zogeheten sociale bedding vond men het toentertijd nodig om verschillende tarieven te hanteren aangezien de druk van de omzetbelasting verzacht moest worden voor de minder draagkrachtigen.¹⁹⁶ De minder draagkrachtigen spenderen een aanzienlijk deel van hun uitgaven aan goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Wanneer deze categorieën goederen en diensten tegen het algemene tarief belast worden, zal dit een hogere prijs tot gevolg hebben. De mensen in Nederland zullen daarom meer moeten betalen voor dezelfde boodschappen, terwijl het voor hen niet duidelijk is dat zij direct op een ander gebied qua inkomen hiervoor gecompenseerd worden.¹⁹⁷ Dit zal met name het geval zijn bij de laagste inkomensgroepen. Zij besteden in verhouding tot hun inkomen de meeste omzetbelasting en verliezen op die manier flink wat koopkracht.¹⁹⁸ Lagere inkomensgroepen besteden namelijk bijna hun gehele inkomen waarover zij btw moeten betalen terwijl de andere inkomensgroepen geld opzij zetten om te sparen en hier geen btw over hoeven te betalen. Het ‘extra’

194 ""

195 European Commission, January 2006, ‘Study on the economic and technical evolution of the scientific publication markets in Europe’

196 Persbericht ministerie van Financiën, 13 februari 1984, Nr. Y 57

197 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 245

198 NRC Handelsblad, 22 april 2011

geldt dat de Nederlandse staat ontvangt vanwege de uniformering van de btw-tarieven zal echter ‘teruggesluisd’ worden naar de inwoners van het land. In combinatie met de verhoging van het verlaagde btw-tarief zal er een compensatie zijn via een verlaging van de belasting op arbeid. De koopkracht van consumenten zal op deze manier dan ook gemitigeerd worden.¹⁹⁹ In paragraaf 4.2.3 is er al aangegeven hoe de consumenten onderaan de streep er eigenlijk op vooruit gaan. Het CPB had namelijk aangegeven dat een verhoging van het tarief waarschijnlijk volledig zal worden doorberekend in de prijzen.²⁰⁰ De lasten van de verhoging van toentertijd 6% naar 9% kwam voor 75% bij de consumenten en voor 25% bij de producenten terecht komen. Dit zal resulteren in een verwachte inflatietoename van 0,6% waardoor huishoudens gemiddeld 300 euro duurder uit zijn per jaar. Via een lagere belasting op arbeid zullen huishoudens er juist in koopkracht op vooruit kunnen gaan.

Een voordeel van een gedifferentieerd btw-tarievenstel is dat er politieke speling is om herverdeling tussen verschillende inkomensgroepen te bereiken. Door middel van een hogere belasting te heffen op goederen en diensten die relatief meer door hogere inkomensgroepen worden geconsumeerd en vice versa, zou herverdeling kunnen plaatsvinden. Dit is ook de redenatie achter de invoering van een duaal btw-tarievenstelsel bij de introductie in 1968.²⁰¹ Voorwaarde om herverdeling te bereiken is dat lagere inkomensgroepen daadwerkelijk relatief meer besteden aan goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Bij de introductie in 1968 was hier sprake van, echter is het effect hiervan in de jaren sterk achterhaald.²⁰² Al in 1986²⁰³ bleek dat het beoogde effect veel beperkter was dan gehoopt. Deze trend heeft zich in de jaren erna meer voortgezet, waardoor de beoogde herverdeling steeds minder wordt bereikt. Hedendaags zijn er steeds kleinere verschillen tussen de preferenties van verschillende huishoudens binnen hun bestedingspatroon. De verschillende tarieven binnen de btw zijn om deze manier dan ook geen goed instrument om de beoogde herverdeling te bereiken en moet zoals vaker beschreven deze herverdeling via de belasting op arbeid bereikt moeten worden.

Als voordeel van een uniform btw-tarief is aangegeven dat het systeem minder fraudegevoelig zal zijn. Bedrijven zullen geen neiging meer hebben om goederen en diensten onder het verlaagde tarief te willen laten vallen aangezien er geen voordeel meer mee behaalt kan worden. Aan de uniformering van de btw-tarieven zit echter ook een keerzijde met betrekking tot de fraudegevoeligheid. De tariefstijging zal waarschijnlijk, blijkt uit onderzoek van het CPB na de tariefsverhoging van 6% naar 9%, volledig worden doorberekend in de prijs.²⁰⁴ Deze prijsverhoging zou tot extra inflatie en daarmee hogere uitgaven van de consumenten kunnen leiden. Vooral een groot nadeel zal zich voordoen bij (bepaalde) arbeidsintensieve diensten. Voor de arbeidsintensieve diensten zoals bijvoorbeeld kappers of

199 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

200 CPB Achtergronddocument, ‘Schatting effect btw-verhoging op inflatie’, 17 september 2013

201 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

202 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

203 Nota herziening tariefstructuur omzetbelasting, 1985/1986, 19 200, hoofdstuk I XB, nr. 3

204 CPB Policy Brief, ‘Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

fietsmakers geldt het verlaagde tarief van 9%. Dit was aanvankelijk gedaan vanwege een tijdelijke goedkeuring vanuit Brussel maar werd bij Richtlijn 2009/47/EG definitief gemaakt. Nederland heeft hier gebruik van gemaakt waardoor verschillende arbeidsintensieve diensten onder het verlaagde tarief vallen welke zijn ondergebracht in Tabel I posten b.4 t/m b.8, b.19 en b.20 in de Wet OB 1968. De reden hierachter is om het ‘zwarte circuit’ tegen te gaan.²⁰⁵ Bij deze diensten werd er voorheen namelijk vaak zwart gewerkt waardoor er geen belasting betaald hoefde te worden wat neerkomt op een vorm van fraude. Om deze fraude tegen te gaan, werden de diensten tegen het verlaagde tarief belast waardoor de prikkel om zwart te werken verminderd werd aangezien er minder belasting over de prijs werd geheven. Vanwege de uniformering van het btw-tarief zullen deze diensten tegen een hoger percentage worden belast waardoor er inflatie zal optreden. De prikkel voor consumenten om bijvoorbeeld de fiets te repareren via het zwarte circuit zal daardoor groter worden. De fraudegevoeligheid zou op deze manier dan ook kunnen toenemen.²⁰⁶ De ondernemers zullen hier juist de dupe van worden. Zij zouden minder klanten ontvangen of dienden de prijzen hetzelfde te houden om ervoor te zorgen dat consumenten nog steeds hun fiets bij hen blijven repareren. Daarnaast zal de belastingopbrengst voor de Nederlandse staat omlaag gaan wat inhoudt dat de belasting op arbeid minder verlaagd kan worden.

Een groter nadeel kunnen de grenseffecten zijn die kunnen optreden bij uniformering van de btw-tarieven. Nederland grenst namelijk met de landen Duitsland en België. In Duitsland geldt een algemeen tarief van 19% en een verlaagd tarief van 7% waar België een algemeen tarief van 21% en een verlaagd tarief van 12% of 6% hanteert.²⁰⁷ Wanneer Nederland een uniform tarief zou instellen zou dit hoger zijn dan het verlaagde tarief wat in Duitsland en België gehanteerd wordt. In 2008 is door de staatssecretaris van Financiën namelijk aangegeven dat er bij een budgettaire neutrale overgang een uniform btw-tarief zou moeten gelden van 15,8%.²⁰⁸ Kanttekening hierbij is wel dat dit is berekend op het moment dat de btw-tarieven in Nederland nog respectievelijk 19% en 7% waren. Dit houdt in dat het uniforme btw-tarief nu hoger uit zal vallen. Doordat het uniforme btw-tarief in Nederland hoger zal liggen dan het verlaagde btw-tarief in zowel Duitsland als België, worden de goederen en diensten daar goedkoper en kunnen er grenseffecten optreden. Dit houdt in dat consumenten van Nederland niet in Nederland maar bijvoorbeeld in Duitsland of België hun boodschappen zullen doen. In 2010 is er een onderzoek gedaan naar de grenseffecten tussen Denemarken²⁰⁹ en Duitsland. Uit dit onderzoek blijkt dat de grenseffecten hier nauwelijks optreden.²¹⁰ De grens tussen Denemarken en Duitsland is echter niet te vergelijken met de grens tussen Nederland en Duitsland of België. In 2018 is er door F. Cörvers en K. van Oosterhout

205 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 249

206 NRC Handelsblad, 22 april 2011

207 Btw-tarieven in Europa, 18 februari 2021, geraadpleegd via:
<https://www.dezaak.nl/financien/belastingen/btw-tarieven-in-europa/>

208 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

209 Denemarken hanteert al een uniform tarief van 25%

210 Studiecommissie Belastingstelsel, 2010, p. 107

dan ook een verkenning gedaan naar de mogelijke grenseffecten die kunnen optreden bij een verhoging van het lage btw-tarief.²¹¹

In hun onderzoek wordt er aangegeven dat consumenten een verhoging van het btw-tarief gelijk zullen merken daar bedrijven de verhoging helemaal of deels zullen doorberekenen in de prijs. De keuze van consumenten kan vanwege de hogere prijs wijzigen waardoor zij zullen overstappen naar andere goederen of diensten. Hoe groot deze wijziging zal zijn, hangt af van de prijselasticiteit van de vraag naar deze goederen. Mocht de prijselasticiteit hoog zijn, dan zullen veel consumenten overstappen en vice versa. Het btw-tarief zal echter in heel Nederland verhoogd worden waardoor substituten ook in prijs zullen toenemen. De drang om over te stappen naar andere goederen en diensten in Nederland zal daarom gering zijn.²¹² De consumenten kunnen hun bestedingen echter wel verplaatsen naar het buitenland aangezien de tarieven hier (voor sommige goederen en diensten) lager liggen. Het gevolg hiervan is dat bedrijven omzet verliezen aangezien consumenten elders hun bestedingen gaan doen. In welke mate dit het geval zal zijn verschillende factoren, zoals de bereidheid van consumenten om hun bestedingen in het buitenland te doen. Deze bereidheid zal groter zijn naar mate consumenten dicht bij de grens wonen wat een concurrentienadeel oplevert voor bedrijven die dichtbij de grens gevestigd zijn ten opzichte van bedrijven die in het binnenland gevestigd zijn. Daarnaast zullen bedrijven in Duitsland of België die naast de grens gevestigd zijn hier voordeel van beleven aangezien de verwachting is dat (een deel van de) consumenten voor hun bestedingen zullen overstappen naar het relatief goedkoper geworden grensland. Het prijsverschil is echter niet de enige factor die van invloed is op de bereidbaarheid van consumenten om hun bestedingen te verplaatsen. De keuze is namelijk ook afhankelijk van de openingstijden, de kwaliteit van de goederen en diensten, de sfeer in een bedrijf en de gesproken taal.²¹³ Hoe belangrijker deze factoren zijn, hoe minder belangrijk het prijsverschil zal zijn. Al blijkt het prijsverschil weldegelijk een belangrijke rol te spelen bij de bereidheid van consumenten om elders hun bestedingen te doen.²¹⁴ De belangrijkste factor is echter nog onbenoemd gebleven. Dit is namelijk de afstand die een consument van de grens afwoont. Hoe groter deze afstand is, hoe kleiner de bereidheid zal zijn om de bestedingen naar het buitenland te verplaatsen. De kosten zullen hoger zijn waardoor deze het prijsvoordeel zullen verkleinen.

Bedrijven zullen dan ook het dilemma hebben of zij de btw-verhoging wel moeten doorberekenen in de prijzen. Bij een hogere prijs zal een deel van hun klanten de bestedingen namelijk verplaatsen naar het buitenland. Ook kan het voorkomen dat buitenlanders hun bestedingen juist in Nederland deden

211 F. Cörvers en K. van Oosterhout, 20 mei 2018, 'Verkenning van grenseffecten van verhoging lage btw-tarief'

212 Kanttekening hierbij kan wel zijn dat consumenten zullen overstappen naar goederen en diensten die al onder het algemene tarief vielen doordat deze prijs nu evenredig zal zijn aan de goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vielen

213 Shopping, borders and unfamiliarity: Consumer mobility in Europe, Tijdschrift voor Economische en Sociale Geografie, 99(4), 497-505

214 BRO 2009, Grenzeloos winkelen, p. 16

aangezien het verlaagde tarief van Nederland toen lager lag dan Duitsland en België. Vanwege de verhoging zal er ook in deze groep een uitstroom plaatsvinden naar het buitenland aangezien de goederen en diensten in respectievelijke Duitsland en België relatief goedkoper worden ten opzichte van Nederland. Wanneer de btw-verhoging echter niet doorberekend wordt in de prijs zal dit een lagere winst tot gevolg hebben wat een negatieve impact heeft op de werkgelegenheid. De keuze van bedrijven zal dan ook afhangen van de prijselasticiteit van de vraag van de consumenten. Wanneer deze hoog is, zullen bedrijven de btw liever niet doorberekenen in de prijs en vice versa. Uit het onderzoek van het CPB²¹⁵ blijkt dat 75% van de tariefsverhoging wordt doorberekend aan de consument. Deze studie richt zich echter op een landelijk effect, terwijl de situatie aan de grensstreek hiervan kan verschillen. Bedrijven dichtbij de grens zullen namelijk meer effect ervaren van grenseffecten dan bedrijven verder van de grensstreek. In Amerika is er bijvoorbeeld een onderzoek gedaan naar Amerikaanse bedrijven in de grensregio's. Een wijziging in het belastingtarief vanwege de accijns op sigaretten werd door bedrijven bij de grens minder doorberekend in de prijs dan bij bedrijven verder weg van de grens.²¹⁶ De effecten zullen echter erg verschillen per context. Aangezien de prijselasticiteit per product of dienst erg verschilt, is er in het onderzoek van F. Cörvers en K. van Oosterhout alleen gekeken naar de bestedingen die gedaan worden aan boodschappen. Er wordt dan ook voornamelijk naar de grensregio's gekeken aangezien de grenseffecten hier het grootst zullen zijn. Doordat btw-opbrengsten niet regionaal gesplitst worden, hebben zij een schatting gemaakt van de btw-opbrengst in de grensregio's op basis van de inwonersverdeling. Mochten btw-opbrengsten evenredig zijn verdeeld over heel Nederland, dan zou er een belastingopbrengst van 1,6 miljard euro neerstrijken in de regio's tot 30 km van de grens. De verhoging van het verlaagde tarief van 6% naar 9% zorgt voor een geschatte stijging van de btw-opbrengst van 800 miljoen. Een verschuiving van de bestedingen door middel van de grenseffecten resulteert in een aanzienlijke verschuiving van de omzet naar het buitenland. De beoogde extra omzet zal dan ook niet gegenereerd worden.

De conclusie die voortvloeit uit het onderzoek is echter dat er geen grote grenseffecten zullen optreden vanwege de hogere prijs. Als voorbeeld wordt ook aangegeven dat er reeds grote prijsverschillen bestaan tussen verschillende supermarktketens binnen een land maar dit geen uit – of instroom van consumenten betekent voor deze ketens. De koopstromen in Limburg zullen echter het grootst zijn waardoor zij moeten overwegen of de btw-verhoging volledig moet worden doorberekend in de prijs. De exacte effecten zijn echter lastig in te schatten en zullen ook afhankelijk zijn van de keuzes van bedrijven om de btw-verhoging volledig of deels door te berekenen in de prijs.²¹⁷

215 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

216 Harding, M., Leibtag, E. & Lovenheim, M.F. (2012), The heterogeneous geographic and socioeconomic incidence of cigarette taxes: evidence from Nielsen Homescan Data, *Am Econ J Econ Policy*, 4(4): 169-198.

217 F. Cörvers en K. van Oosterhout, 20 mei 2018, 'Verkenning van grenseffecten van verhoging lage btw-tarief'

Belangrijk om hierbij aan te geven is dat bovenstaand onderzoek gedaan is naar aanleiding van de btw-verhoging van het verlaagde tarief van 6% naar 9%. Het btw-tarief verschilt in dat geval niet veel ten opzichte van Duitsland (7%) en België (6% of 12%). De effecten zullen dan ook groter zijn wanneer Nederland een uniform tarief zou instellen. Zoals eerder aangegeven werd er in 2008 gepleit voor een uniform tarief van 15,8%²¹⁸. Dit houdt in dat het verschil, voor goederen die in Duitsland en België onder het verlaagde tarief vallen, aanzienlijk is. De bereidheid van consumenten om de bestedingen naar het buitenland te verplaatsen zal toenemen. Ook zal het aantal buitenlanders dat in Nederland hun bestedingen doet, afnemen. Een budgettaire neutrale overgang zal op deze manier moeilijker bewerkstelligd worden aangezien de begrote extra omzet vanwege het verhoogde tarief niet gegenereerd zal worden. wat inhoudt dat de belasting op arbeid minder zou kunnen dalen dan beoogd. Resultaat hiervan is dat de goederen en diensten in Nederland duurder worden maar de bevolking hier niet voldoende voor gecompenseerd kan worden.

4.5 Deelconclusie

Niet alleen vanuit de macro economische wetenschap, maar ook vanuit de politiek klinkt een steeds luidere roep om een uniform tarief. Een belasting op arbeid is een beter herverdelingsinstrument dan de belasting op consumptie. Zowel het ministerie van Financiën als de EC pleiten dan ook voor een uniformering van de btw-tarieven in combinatie met een verlaging van de belasting op arbeid. Ondanks de roep om een uniform btw-tarief, hanteert alleen Denemarken, binnen de EU één btw-tarief voor alle goederen en diensten. De werking van dit Deense systeem zal verder aan bod komen in hoofdstuk 5. Ook zorgt een uniform tarief voor minder verstoringen en juist voor meer neutraliteit wat de welvaart/economie ten goede zal komen. Er zal echter wel rekening gehouden moeten worden met de gevoelsinflatie die optreedt voor de bevolking. De goederen die onder het verlaagde tarief vallen worden duurder waardoor het lijkt dat consumenten er in koopkracht op achteruit zullen gaan. Dit effect kan gemitigeerd worden door de 'extra' opbrengst die de overheid genereerd terug te sluizen naar de bevolking. Daarnaast zijn eventuele grenseffecten lastig te voorspellen. Doordat Duitsland en België wel een verlaagd tarief hanteren kan de Nederlandse bevolking hun boodschappen over de grens gaan doen. Hoe groot de consequentie voor bedrijven en daarmee voor de btw-opbrengst voor de Nederlandse staat zal zijn hangt echter af van de doorberekening van de btw-verhoging in de prijs.

²¹⁸ Hedendaags zou het uniforme tarief zelfs hoger moeten liggen dan 15,8%

5 Implementatiewijzen uniform btw-tarief

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal er gekeken worden naar de mogelijke implementatiewijzen van een uniform btw-tarief in Nederland. Allereerst zal gekeken worden naar welke implementatiewijzen in theorie denkbaar zijn in Nederland. Vervolgens wordt gekeken naar praktijkervaringen met een uniform tarief in het btw-systeem in Nieuw-Zeeland, Denemarken. Aan de hand van de voor- en nadelen zullen de verschillende implementatiemogelijkheden van een btw systeem met een uniform tarief naast elkaar worden gezet. Er zal daarna dan een eenduidige conclusie komen welke implementatie de voorkeur geniet voor Nederland waarbij ook wordt gekeken hoe deze implementatie moet plaatsvinden.

5.2 Instelling uniform btw-tarief in Nederland

De Belangrijkste vraag die optreedt wanneer Nederland zou overgaan tot de invoering van een uniform btw-tarief is de hoogte van het tarief. Er zijn hiervoor verschillende opties. Eén variant is dat de overgang budgettair neutraal plaatsvindt wat inhoudt dat de opbrengst van de btw met een uniform tarief hetzelfde blijft als bij het huidige gedifferentieerde systeem. De staatssecretaris van Financiën had in 2008 al een berekening gemaakt hoe hoog het uniform tarief destijds diende te zijn. Bij deze berekening wordt er gekeken naar de hoeveelheid goederen die onder het verlaagde - en onder het algemene tarief vallen. Op basis van de gegevens en de hoogte van de tarieven zou er een uniform tarief van 15,8% gehanteerd moeten worden voor een budgettair neutrale overgang. Dit is echter berekend op basis van het toen geldende verlaagde tarief van 6% en een algemeen tarief van 19%. Ook zijn hierbij geen gedragseffecten meegenomen die wel degelijk een belangrijke rol kunnen spelen zoals hierboven in 4.3 beschreven. De hoogte van de tarieven is sinds 2008 echter gewijzigd en er geldt nu een verlaagd tarief van 9% en een algemeen tarief van 21%. Het uniforme tarief moet dan ook hoger liggen dan de eerdergenoemde 15,8%²¹⁹

In 2020 heeft het CPB²²⁰ een nieuw rapport uitgebracht waarin een voorstel wordt gedaan voor een, zoals dat in het rapport wordt genoemd, kansrijk belastingbeleid. Ook hierin wordt opnieuw gepleit voor een uniform btw-tarief en wordt de hoogte hiervan berekend op basis van een gelijk blijvende btw-opbrengst. Er wordt gekeken naar de huidige btw-ontvangsten en de totale grondslag van het verlaagde - en het algemene tarief waarbij eerstgenoemde wordt gedeeld door laatstgenoemde. De meest recent beschikbare gegevens van het CBS worden hiervoor gebruikt. Dit geldt voor het jaar 2016 waardoor de berekening is gebaseerd op een verlaagd tarief van 6% en een algemeen tarief van 21%. Daar de totale btw-ontvangsten in 2016 50,5 miljard euro en de totale grondslag 290 miljard euro was, dient het uniforme btw-tarief 17,4% te zijn om de btw-ontvangsten gelijk te houden. Ook hierbij wordt er geen

219 Art. 9, Wet OB 1968

220 CPB, 2020, 'Kansrijk belastingbeleid'

rekening gehouden met eventuele gedragseffecten²²² op de totale consumptie. Gevolg van een uniform tarief van 17,4% is dat huishoudens relatief gezien meer en bedrijven en de overheid juist minder btw gaan betalen. Dit ligt in het feit dat huishoudens relatief meer besteden aan goederen en diensten die nu onder het verlaagde tarief vallen en bedrijven en overheden relatief gezien juist meer besteden aan goederen en diensten die nu onder het algemene tarief vallen.²²³ Daarbij dient wel gezegd te worden dat bedrijven die goederen produceren en diensten leveren die nu onder het verlaagde tarief vallen, ook nadelen zullen ervaren. Vanwege de invoering van een uniform btw-tarief zullen de prijzen voor bijvoorbeeld de voedingsindustrie hoger worden, waardoor wellicht minder omzet wordt behaald. Dit komt doordat de prijs wordt verhoogd en de verkoop omlaag gaat of doordat de bedrijven de tariefsverhoging niet volledig doorberekenen in de prijzen en daarmee hun winst verminderd. Doordat huishoudens relatief gezien meer besteden aan goederen en diensten die nu onder het verlaagde tarief vallen, zullen zij er in koopkracht op achteruit gaan. Dit effect dient gemitigeerd te worden daar het ‘extra’²²⁴ geld dat de Nederlandse staat ontvangt ‘teruggesluisd’ dient te worden naar deze huishoudens wat bereikt kan worden door een verlaging van de belasting op arbeid.²²⁵

Een ander beleid dat Nederland kan gaan hanteren is dat er buiten het uniforme btw-tarief alleen een tarief van 9% geldt voor groente en fruit. In bijvoorbeeld Bulgarije hanteert men een vergelijkbaar systeem waar een tarief van 9% geldt voor hotels, terwijl alle overige goederen en diensten belast zijn tegen 20%.²²⁶ Hiervoor kan worden gekozen aangezien bij de tariefsverhoging van het verlaagde tarief van 6% naar 9% al de nodige kritiek was. Consumentenorganisaties en artsen zijn namelijk voorstander van gezond eten en de stimulatie hiervan. Vanwege de tariefsverhoging zou de prijs van groente en fruit stijgen waardoor consumenten minder van deze goederen zouden aanschaffen. Volgens de staatssecretaris van Financiën zullen de consumenten echter niet overstappen van gezonde naar minder gezonde producten doordat de tariefsverhoging voor alle levensmiddelen geldt. Het betreft volgens de staatssecretaris zowel voor producten die als gezond worden gezien als voor producten die als ongezond worden gezien. De staatssecretaris benadrukt echter wel dat gezond eten van belang is maar dat het vanuit fiscaal oogpunt niet mogelijk zou zijn om een uitzondering te maken voor groente en fruit. Groente en fruit maken namelijk onderdeel uit van verschillende samengestelde producten.²²⁷ Ook in de Tweede Kamer werden er vragen gesteld om deze verhoging tegen te gaan.²²⁸ Het CDA pleitte bijvoorbeeld in 2011 al voor een uniform btw-tarief maar met het behouden van een verlaagd tarief voor

222 Voorbeeld hiervan zijn de grenseffecten die kunnen optreden bij een hoger tarief

223 Dit is voornamelijk niet-afrekbare btw wat voornamelijk rust op onroerend goed, financiële dienstverlening en zorg.

224 Aangezien de overheden relatief meer besteden aan goederen en diensten die onder het nu algemene tarief vallen

225 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

226 Taxcel, april 2020, ‘BTW tarief Bulgarije’

227 Brief staatssecretaris van Financiën van 27 maart 2018, nr. 2018-0000042000

228 Rabobank, 27 augustus 2019, ‘Verhoging laat btw-tarief van 6% naar 9%: de stand van zaken

groente en fruit.²²⁹ Het CPB geeft aan dat het waarschijnlijk is dat een btw-verhoging op groente en fruit sneller wordt doorberekend dan wordt gedaan bij een btw-verlaging op andere goederen hetgeen resulteert in een negatief effect op de bestedingen van consumenten. Zelfs als dit niet het geval is, zal er toch een gevoelsinflatie voor consumenten optreden aangezien groente en fruit onder de dagelijkse boodschappen vallen. Mocht er alleen voor groente en fruit een verlaagd tarief van 9% gelden, resulteert dit in een uniform tarief van 19% om de btw-ontvangsten gelijk te houden.²³⁰ De invoering van een geheel uniform tarief zal voor meer doelmatigheid en neutraliteit zorgen en daarnaast ook voor een minder grote administratieve lastendruk dan een uniform tarief in combinatie met een verlaagd tarief voor groente en fruit. Het laatste systeem zal echter op minder kritiek stuiten van consumentenorganisaties en artsen maar ook vanuit de bevolking van het land. Dit voornamelijk doordat de tariefsverhoging van het verlaagde tarief in 2019 al op de nodige kritiek stuitte waardoor er in deze kwestie een afweging gemaakt moet worden. Wordt er gekozen voor een eenvoudiger en neutraler – of voor een meer sociaal verantwoord systeem,

Een laatste beleidsoptie is om een uniform tarief in te stellen van 21% op alle goederen en diensten. De goederen en diensten die nu onder het verlaagde tarief vallen, zullen in de toekomst dan ook onder het nu algemene tarief vallen. Qua eenvoud, doelmatigheid en neutraliteit sluit dit systeem aan bij de invoering van een uniform btw-tarief met een budgettaire neutrale overgang. Ook de administratieve lastendruk is hiermee het laagst. Het enige verschil is de hoogte van het tarief. Met een tarief van 21% zullen de btw-ontvangsten voor de Nederlandse staat hoger zijn dan met het huidige systeem wat inhoudt dat er geen gebruik gemaakt wordt van een budgettair neutrale overgang. De berekening hiervan kan op basis van de meest recente gegevens van het CBS uit 2016 gedaan worden. De totale grondslag van de btw van 2016 is 290 miljard euro. 203 miljard euro heeft betrekking op het algemene tarief van 21% en 87 miljard euro op het toen geldige verlaagde tarief van 6%. Doordat alle goederen en diensten tegen eenzelfde tarief van 21% worden belast, kan de totale grondslag van 290 miljard euro vermenigvuldigd worden met dit tarief. De begrote opbrengst, zonder rekening te houden met eventuele gedragseffecten, zal 60,9 miljard euro zijn. Dit is ruim 10 miljard euro meer dan de btw-ontvangsten met een gedifferentieerd btw-systeem. Vanwege deze hogere btw-opbrengst kan de belasting op arbeid verlaagd worden om zo de gewenste herverdeling te bereiken. Via deze weg zullen consumenten er in hun koopkracht dan ook niet op achteruit gaan. De inflatie die ontstaat vanwege de verhoging van het verlaagde tarief kan op deze manier worden opgevangen. Belangrijk hierbij is wel dat er vanuit de overheid duidelijk gecommuniceerd moet worden wat de beweegreden is achter de tariefsverhoging binnen de btw. Ook bij deze beleidsoptie kan er een uitzondering gemaakt worden voor groene en fruit waar dan nog wel een verlaagd tarief van 9% voor geldt.

229 Kamerstukken 2011/2012, 32 740, nr. 3
230 CPB, 2020, 'Kansrijk belastingbeleid'

5.2.1 Overgangsregeling

Bij de invoering van een uniform tarief kunnen er echter wel overgangseffecten optreden. Er zal dus ook goed gekeken moeten worden naar hoe de overgang van een gedifferentieerd naar een uniform tarief zal moeten plaatsvinden. Er bestaan hier twee opties voor. Als eerste optie kan de overgang direct plaatsvinden waarbij er voor wordt gekozen om een uniform tarief in te stellen per 1-1-2023. Als tweede optie kan de overgang geleidelijk plaatsvinden hetgeen inhoudt dat de twee tarieven zullen convergeren of dat alleen het verlaagde tarief steeds meer naar het algemene tarief toe zal bewegen.. Bij beide opties zullen overgangseffecten wel een rol spelen aangezien er al overeenkomsten gesloten zullen zijn tussen partijen die gebaseerd zijn op de wetgeving voor de overgang naar een uniform tarief. Mocht het tarief wijzigen, rijst de vraag op welke consequentie dit heeft voor de al gesloten overeenkomsten. In art. 93 van de btw-richtlijn staat namelijk aangegeven dat het tarief van toepassing is dat geldt op het moment waarop de btw wordt verschuldigd. Dit is het tijdstip waarop een prestatie wordt verricht. Een uitzondering hierop is echter dat de btw verschuldigd is op het tijdstip dat er een factuur wordt uitgereikt of er een vergoeding wordt ontvangen. Art. 95 van de btw-richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om eventuele correcties door te voeren om het tarief toe te passen dat geldt op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht of om eventuele andere overgangsmaatregelen toe te passen. Nederland heeft hierop ingespeeld met de art. 52 en 53 van de Wet OB 1968. Art. 52 bepaalt namelijk dat een ondernemer de meer verschuldigde omzetbelasting, vanwege de tariefsverhoging via een wetswijziging, kan verhalen op de afnemer. Art. 53 regelt het tegenovergestelde en stelt de afnemer in staat om de minder verschuldigde omzetbelasting te kunnen verhalen op de leverancier. Mochten hier toch geschillen door ontstaan tussen ondernemers dient de civiele rechter hiervoor te worden ingeschakeld.

Wat mijns inziens de juiste implementatie van een uniform tarief is zal in paragraaf 5.5 naar voren komen. Allereerst zullen nu de btw-systemen van Nieuw-Zeeland en Denemarken worden besproken aangezien er in deze landen al een uniform tarief geldt voor alle goederen, m.u.v. producten en diensten die tegen een nultarief zijn belast. Na de analyse van deze btw-systemen zal er een conclusie worden getrokken voor de implementatie van een uniform btw-tarief in Nederland.

5.3 Goods and Services tax Nieuw-Zeeland

De Goods and Services Tax²³² (Hierna: GST) is in 1985 in werking getreden met de beweegreden om het belastingstelsel eerlijker en simpeler te maken. Ook moest er een belastingverschuiving plaatsvinden van de directe -naar de indirecte belastingen. De belastingtarieven op arbeid werden verlaagd en de tarieven en de grondslag van de consumptiebelasting werden vergroot hetgeen resulterende in het feit dat er minder belastingontduiking plaats zou vinden.²³³ De GST verschilt op een aantal punten met de Europese omzetbelasting. Een bedrijf moet zich namelijk registreren bij de Inland Revenue Department²³⁴ zodra de verwachting is dat de omzet boven de \$60.000 zal stijgen, of wanneer dit daadwerkelijk is gebeurd. Wanneer prijzen inclusief GTS zijn, zoals bijvoorbeeld het geval is bij de diensten van taxichauffeurs, dient men zich ook te registreren, echter is ook een vrijwillige registratie mogelijk. De totale waarde van de belastbare activiteiten exclusief GTS is bepalend voor de drempel van \$60.000. De omvatting van een belastbare activiteit komt wel overeen met het Nederlandse begrip. Het betreft het duurzaam leveren van een goed of het duurzaam verrichten van een dienst waar een vergoeding tegenover staat.²³⁵ Het tarief dat in Nieuw-Zeeland wordt toegepast, betreft 15% watit wordt geheven over de verkoopprijs. Voor alle goederen en diensten geldt ditzelfde tarief van 15% waardoor er sprake is van een uniform btw-tarief in Nieuw-Zeeland. Buiten het algemene tarief van 15% zijn er wel nog vrijstellingen waarover geen btw wordt berekend en bestaan er prestaties die tegen een nultarief worden belast. Bij vrijstellingen bestaat er geen en bij het nultarief bestaat er wel recht op aftrek van voorbelasting wat overeen komt met het systeem in de EU.²³⁶

Een eerste verschil tussen de omzetbelasting in Nederland en de GST is het feit wie zich moet registreren bij de Belastingdienst. Art. 7, lid 1, Wet OB 1968 bepaalt dat een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent een ondernemer is voor de omzetbelasting. Een beroep of exploitatie van een vermogensbestanddeel valt hier, onder voorwaarden, ook onder. Er geldt hier geen minimale omzet die behaald dient te worden al kunnen ondernemers, o.g.v. art. 25, Wet OB 1968 met een omzet van maximaal 20.000 euro voor toepassing van een vrijstelling kiezen²³⁷. In Nieuw-Zeeland is deze drempel er wel en gesteld op \$60.000. De definitie van belaste prestaties en diensten en vrijstellingen komt in beide landen nagenoeg overeen, echter kent Nieuw-Zeeland geen vrijstelling voor medische prestaties. Ook zijn de prestaties van publiekrechtelijke lichamen in tegenstelling tot Nederland, onder voorwaarden, in Nieuw-Zeeland niet vrijgesteld en daarmee volledig belast.²³⁸ Het grootste in het oog springende verschil is echter dat Nieuw-Zeeland geen tariefdifferentiatie toepast. Wanneer goederen

232 Is de Nieuw-Zeelandse benaming voor de btw

233 'R.S. Muir, The Goods and Services Tax: Reflections on the New Zealand experience, six years on', 1993

234 Is de Nieuw-Zeelandse benaming voor de Belastingdienst

235 'Registering for GST', geraadpleegd op: <https://www.ird.govt.nz/gst/registering-for-gst>

236 Schenk & Oldman 2007, p. 234-235 en 246-247

237 De zogeheten kleineondernemingsregeling

238 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

niet zijn vrijgesteld of belast worden tegen het nultarief, vallen zij onder het algemene tarief van 15%. Nederland hanteert wel tariefdifferentiatie met een verlaagd tarief van 9% en een algemeen tarief van 21%. Verder wordt er in Nieuw-Zeeland een zelfde stappenplan als in Nederland afgewerkt welke in hoofdstuk 2 uitgebreid is besproken.

Zoals in hoofdstuk 4 aangegeven heeft Nederland een C-efficiency van 0,54 wat beduidend lager is dan de mogelijk C-efficiency van 1. In vergelijking heeft Nieuw-Zeeland met hun moderne btw-systeem²³⁹ een C-efficiency van 0,99. Het beleids- en/of nalevingstekort is dan ook bijna nihil. Dat Nieuw-Zeeland een hoge C-efficiency heeft ligt met name in het feit dat er geen verlaagd tarief is en er minder vrijstellingen zijn.²⁴⁰ Een hoge C-efficiency betekent echter niet per definitie dat het systeem in Nieuw-Zeeland nagenoeg perfect is. Er zal dan ook een evaluatie worden gedaan over de GST. Hierbij wordt er gekeken naar de twee beweegredenen om de GST in te voeren: simpliciteit en de eerlijkheid van het belastingsysteem. Ook wordt er gekeken naar de administratieve lastendruk voor zowel de ondernemers als de Belastingdienst. De efficiëntie van een belastingsysteem is daarnaast ook belangrijk. Zoals hierboven aangegeven heeft Nieuw-Zeeland echter een C-efficiency van 0,99 waarmee Nieuw-Zeeland het meeste efficiënte belastingsysteem heeft.²⁴¹

Een eerlijker belastingsysteem zit voornamelijk in het draagkrachtbeginsel, een herverdelingseffect en de fraudegevoeligheid. Het draagkrachtbeginsel houdt in dat de sterkste schouders de meeste lasten moeten dragen. Een persoon die meer verdient, en daarmee meer draagkracht heeft, dient op basis van dit beginsel ook in beginsel meer belasting te betalen hetgeen zou moeten resulteren in een herverdelingseffect. Dit houdt in dat dat er een herverdeling dient plaats te vinden van relatief rijke mensen naar relatief arme mensen. Wanneer rijke mensen relatief gezien meer belasting betalen dan armere mensen, ontstaat er direct al een kleiner verschil tussen deze groepen. Dit verschil wordt nog kleiner naarmate de overheid de opbrengsten meer herverdeelt. Voor de invoering van de GST was er sprake van belastingontduiking²⁴² waardoor herverdeling moeilijker te bewerkstelligen is. De GST moet het systeem minder fraudegevoelig maken zodat er minder belastingontduiking plaatsvindt waardoorde opbrengsten voor de overheid omhoog gaan waardoor er meer herverdeling plaats kan vinden. Alle drie de elementen hebben dan ook (in)direct met elkaar te maken. De invoering van de GST zorgt in de eerste plaats voor een lastenverzwaring voor de consumenten aangezien de consumptie nu ook belast wordt. De overheid in Nieuw-Zeeland gebruikt deze extra opbrengst om de marginale tarieven op arbeid te verlagen waardoor consumenten voor de lastenverzwaring van de GST gecompenseerd worden en hun koopkracht er in beginsel niet op achteruit gaat. Bij de invoering van de GST wordt er gelijk gebruik gemaakt van een uniform tarief. Herverdelingseffecten van indirecte belastingen kunnen dan ook geen

239 De benaming modern btw-systeem ligt in het feit dat er een uniform tarief wordt gehanteerd en de grondslag voor de vrijstellingen kleiner is

240 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

241 Zie figuur 1

242 Reserve Bank of New Zealand, 'The 1984 budget', February 1984

rol spelen. Een herverdelingseffect kan namelijk alleen optreden bij tariefdifferentiatie, echter is het effect hier dan ook minimaal.²⁴³ Het herverdelingseffect bij de belasting op arbeid kan echter wel een rol spelen wat afhangt van de hoogte van de verschillende tarieven. Hoe groter het verschil in het tarief op verschillende inkomensgroepen, hoe hoger het herverdelingseffect kan zijn. In Nieuw-Zeeland gold er echter voor de invoering van de GST een groot aantal belastingschijven en hoge tarieven. Doordat er na de invoering minder belastingschijven zijn en het hoogste tarief op arbeid verlaagd is, zijn de herverdelingseffecten gedaald. Dit komt doordat het herverdelingseffect op de GST nul is en het herverdelingseffect op arbeid lager uitvalt doordat er minder belastingschijven zijn en het hoogste tarief is verlaagd. Kanttekening hierbij is wel dat Nieuw-Zeeland overstapte van een belastingsysteem zonder GST naar een belastingsysteem met GST en er gelijk een uniform tarief werd ingevoerd²⁴⁴. Wanneer Nederland zou overstappen naar een uniform btw-tarief kan er een ander herverdelingseffect optreden. Het herverdelingseffect van de invoering van een uniform tarief zal minimaal zijn, aangezien deze ook met tariefdifferentiatie al nauwelijks aanwezig is, maar het herverdelingseffect op de belasting op arbeid kan positief zijn. Dit zal het geval zijn wanneer het belastingtarief voor de lagere inkomens meer afneemt dan voor de hogere inkomens. De hogere inkomensgroepen zullen via deze weg relatief gezien meer belasting gaan betalen dan lage inkomensgroepen waardoor er een betere herverdeling bereikt kan worden. De GST zorgt daarnaast voor een minder fraudegevoelig belastingsysteem. Belasting op arbeid is makkelijker te omzeilen dan een belasting op consumptie.²⁴⁵ Belasting op consumptie wordt betaald wanneer een product gekocht wordt waardoor de consument gelijk zijn deel aan belasting heeft voldaan. Er werd gedacht dat hogere inkomensgroepen makkelijker belasting konden ontduiken voor de invoering van de GST. De invoering van de GST bemoeilijkt deze belastingontduiking waardoor de herverdeling beter bereikt kan worden. Ook zorgt het relatief weinig vrijstellingen in de GST t.o.v. de btw-systemen in andere landen voor een eerlijker systeem aangezien deze vrijstelling voor (concurrentie)verstoringen zorgen. Naar mate de lijst van vrijstellingen kleiner is, zal de grootte van de verstoringen ook kleiner zijn. Dit komt met name door het recht van aftrek op voorbelasting die goederen en diensten die niet onder een vrijstelling vallen wel hebben hetgeen resulteert in een lagere prijs.²⁴⁶ Als laatste kan er gekeken worden naar de administratieve lastendruk voor belastingplichtigen. Eenvoud komt de administratieve lastendruk ten goede. Ondernemers zullen minder tijd en zo minder kosten kwijt zijn wanneer de administratie eenvoudig gedaan kan worden. Een uniform tarief speelt hier een grote rol in aangezien er gesteld kan worden dat een stelsel met gedifferentieerde tarieven de

243 Crawford, Keen & Smith, 'Value added tax and excises', 2010

244 Hiervoor gold er een wholesale sales tax waarin een tarief werd gehanteerd tussen de 10% en 60% op ongeveer 1/3^e van de consumptie

245 R.S. Muir, *The Goods and Services Tax: Reflections on the New Zealand experience, six years on*, 1993

246 C. Alley & S. James, 'Reflections on the introduction of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand', 2007

complexiteit niet bevordert.²⁴⁷ In Nederland had het ministerie van Financiën²⁴⁸ al geschat dat een uniform tarief de nalevingskosten van het bedrijfsleven met 100 miljoen euro zou verlagen en de directe uitvoeringskosten van de Belastingdienst ook omlaag gaan. Een reden hiervoor is dat er geen misclassificaties meer kunnen optreden of een goed of dienst onder het verlaagde tarief zou vallen. Procedures hierover zullen dan ook niet meer voor komen. Doordat Nieuw-Zeeland een uniform tarief hanteert en een brede grondslag heeft, vanwege de kleine mate van vrijstellingen, is de verwachting dan ook dat er een lage administratieve lastendruk is voor zowel de ondernemers als de Inland Revenue Department. Het onderzoek van Claus en Sloan²⁴⁹ bevestigt dit ook. In vergelijking tot andere landen²⁵⁰ is een ondernemer in Nieuw-Zeeland weinig tijd kwijt aan de administratieve verplichtingen, waarmee de kosten hiervan ook laag zullen zijn. Uit het onderzoek met gegevens uit 2008 blijkt dat een ondernemer gemiddeld 20 uur per jaar bezig is met de administratie. Alleen in Zwitserland was men minder tijd kwijt, maar dat is beduidend lager in vergelijking met bijvoorbeeld Nederland waar het gemiddelde op 60 uur per jaar komt. Er kan dan ook worden aangenomen dat de invoering van een uniform tarief de eenvoud ten goede komt en daarmee zorgt voor een lagere administratieve lastendruk. Dit geldt niet alleen voor de ondernemers, maar ook voor de Belastingdienst in het algemeen. Kanttekening hierbij is wel dat niet elke ondernemer zich hoeft te registreren voor de GST vanwege de drempel van \$60.000. De hoeveelheid controles die de Belastingdienst dient uit te voeren is dan ook kleiner, waardoor de kosten lager zullen uitvallen. Dit doet echter niets af aan het feit dat de controle eenvoudiger is met een uniform tarief.

5.4 Merverdiavgift²⁵¹ Denemarken

Om een goede vergelijking te kunnen maken tussen Nederland en Denemarken zal ook kort het btw-systeem in Denemarken worden besproken. In Denemarken moeten bedrijven zich registreren voor de btw wanneer zij btw-belaste goederen en/of diensten leveren vanuit een vaste plaats of bedrijf in Denemarken. Ook moeten bedrijven van andere Europese lidstaten zich verplicht registreren in Denemarken voor de btw als zij een omzet behalen in Denemarken van minimaal 38.000 euro in een periode van 12 maanden. Denemarken hanteert een algemeen tarief van 25% en geen verlaagd tarief. Een nultarief geldt voor kranten, openbaar vervoer en, als aan bepaalde voorwaarden is voldaan, voor internationale handel. De btw geldt voor alle transacties die plaatsvinden, behalve als ze specifiek zijn vrijgesteld of buiten de jurisdictie van Denemarken vallen. Ook volgt Denemarken een zelfde stappenplan in de btw als Nederland dat is besproken in hoofdstuk 2. Dit houdt in dat het btw-systeem in Denemarken vergelijkbaar is met Nederland wat ook logisch is aangezien Europese lidstaten zich

247 CPB Policy Brief, 'Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

248 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

249 I. Claus & B. Sloan, 'Variable GST: A tool for monetary policy in New Zealand?', 2008

250 Binnen de OECD

251 De benaming van de btw in Denemarken

moeten houden aan de btw-richtlijn. Het grote verschil is alleen dat Denemarken geen verlaagd tarief hanteert en alle goederen en/of diensten tegen eenzelfde tarief belast.

Zoals eerder aangegeven kent de EU sinds 1993 een gedeeltelijk geharmoniseerd btw-systeem. Europese lidstaten hebben een vrije keuze van implementatie mits ze zich aan de Btw-richtlijn houden: het algemene tarief dient minimaal 15% te zijn. Van dit tarief van 15% kan worden afgeweken via de mogelijkheid om goederen en/of diensten te belasten tegen een laag tarief. De invoering van een laag tarief is echter niet verplicht. Zoals aangegeven hebben alle landen, op Denemarken na, gekozen voor een gedifferentieerd btw-systeem wat Denemarken het enige land maakt binnen de EU wat een uniform btw-tarief van 25% hanteert. Dit zorgt er ook gelijk voor dat Denemarken één van de hoogste btw-tarieven hanteert.²⁵² De eerste gedachte kan hier zijn dat deze situatie nadelig is voor Denemarken doordat er zoals aangegeven grenseffecten kunnen optreden als er een overstap wordt gemaakt naar een uniform btw-tarief in Nederland. De verwachting is dan ook dat er grenseffecten zullen zijn tussen Denemarken en Duitsland. Er zal namelijk een groot verschil qua prijs zijn tussen goederen die in Duitsland belast zijn tegen het verlaagde tarief en in Denemarken tegen een uniform tarief aangezien Duitsland een verlaagd tarief van 7% hanteert.²⁵³ In 2007 is er een onderzoek gedaan naar de mogelijke grenseffecten tussen Denemarken en Duitsland. De conclusie die uit dit onderzoek getrokken kon worden is dat de grenseffecten beperkt bleven: namelijk 2% van de goederen en/of diensten in Denemarken lekt weg naar Duitsland doordat inwoners van Denemarken over de grens hun inkopen gaan doen. Ook kwam naar voren dat grenseffecten een grotere rol spelen bij producten die een hoge prijs hebben.²⁵⁴ wat verklaart kan worden door de grotere invloed van het tarief op de prijs. Het loont dan ook meer om over de grens een inkoop te doen. De grens tussen Denemarken en Duitsland is echter niet 1 op 1 te vergelijken met de grens tussen Nederland en Duitsland en Nederland en België.²⁵⁵ De uitkomst van het onderzoek in Denemarken kan dan ook verschillen van eventuele grenseffecten tussen Nederland en Duitsland en Nederland en België. Dit minimale grenseffect tussen Denemarken en Duitsland is één van de redenen waarom Denemarken dan ook een C-efficiency heeft dat standaard hoger ligt dan het Europese gemiddelde. Tussen de jaren 2000 en 2013 heeft Denemarken een C-efficiency van gemiddeld 0.6, waar het gemiddelde in de Europese lidstaten net iets boven de 0.5 ligt. Hiermee heeft Denemarken één van de hoogste C-efficiency, samen met Bulgarije, in de EU.²⁵⁶

252 European Commission, 2021, 'VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st January 2021

253 ""

254 COM/2007/TAXUD6503 def P.17 en 123-124

255 Studiecommissie Belastingstelsel, 2010, p. 107

256 IMF Country Report no. 16/59, February 2016

Zoals eerder aangegeven was in Nederland herverdeling de belangrijkste beweegreden voor de invoering van een gedifferentieerd btw-systeem. Deze gedachtegang is achterhaald en de herverdeling kan beter bereikt worden via een wijziging in de belasting op arbeid. Het marginale toptarief van 49,50% in Nederland in de inkomstenbelasting behoort al tot één van de hoogste in Europa en ligt dan ook ruim boven het gemiddelde van 37,8%. Een hoger marginaal toptarief betekent dat hogere inkomens hoger belast worden wat voor meer herverdeling kan zorgen. Denemarken kent echter nog een hoger marginaal toptarief dan Nederland. Dit onderzoek komt uit 2007²⁵⁸ toen de hoogste belastingschijf in Nederland nog 52% was voor de inkomstenbelasting en 60% voor Denemarken. Tegenwoordig ligt de hoogste belastingschijf in Nederland op 49,50% en in Denemarken op 54,50%. Denemarken hanteert anno 2021 nog steeds een hoger tarief in de inkomstenbelasting dan Nederland en beide landen liggen boven het gemiddelde in de EU.²⁵⁹ Denemarken is dan ook het land in Europa waar de totale belastingdruk het hoogst is.²⁶⁰

Daarnaast kent Denemarken ook meer progressie in de inkomstenbelasting dan Nederland. Wat inhoudt dat de hogere inkomens zwaarder belast worden. Aangezien Denemarken een hogere progressie kent dan Nederland, is de herverdeling die bereikt kan worden in Denemarken ook hoger. In Denemarken is de inkomstenbelasting in percentage van het BBP gemiddeld genomen dan ook heel hoog. In 2007 lag dit voor Denemarken op 25% waar het voor Nederland op 7% lag.²⁶¹

De conclusie uit het onderzoek tussen de grenseffecten tussen Denemarken en Duitsland was dat deze effecten minimaal zijn hetgeen resulteert in dat inwoners van Denemarken weinig inkopen doen over de grens. Zoals aangegeven is deze situatie niet te vergelijken met Nederland. In Denemarken kunnen er namelijk alleen negatieve grenseffecten optreden doordat het btw-tarief in Denemarken hoger is dan beide tarieven in Duitsland. In Nederland zal dit bij een budgettair neutrale overgang niet het geval zijn. Uit het onderzoek van het CPB uit 2020²⁶² blijkt namelijk dat Nederland een uniform tarief zal hanteren van 17,4% om de btw-opbrengsten neutraal te houden. Dit is lager dan het algemene tarief in Duitsland (19%) en België (21%).²⁶³ Dit houdt in dat er voor Nederland zowel negatieve als positieve grenseffecten kunnen optreden. Positieve effecten voor goederen en/of diensten die onder het algemene tarief vallen in Duitsland en België en negatieve effecten voor goederen en/of diensten die onder het verlaagde tarief vallen aangezien deze goederen en/of diensten respectievelijk goedkoper en duurder zijn in Nederland.

258 Studietoelichting Belastingstelsel, 2010, p. 51

259 Tarieven belasting Europa, geraadpleegd op: <https://www.duitntax.com/tarieven-belasting-europa/>

260 10 landen waar de fiscus een flinke hap neemt uit je salaris en 10 landen waar je netto veel overhoudt – hier staat Nederland, geraadpleegd op: <https://www.businessinsider.nl/10-landen-waar-de-fiscus-een-flinke-hap-neemt-uit-je-salaris-en-10-landen-waar-je-netto-veel-overhoudt-hier-staat-nederland/>

261 Studietoelichting Belastingstelsel, 2010, p. 51

262 CPB, 2020, 'Kansrijk belastingbeleid'

263 European Commission, 2021, 'VAT rates applied in the Member States of the European Union, Situation at 1st of January'

Wat het totale grenseffect is, hangt dan ook af welk effect van de twee relatief zwaarder weegt. Uit het onderzoek in Denemarken komt naar voren dat de grenseffecten hoger zijn voor producten met een hogere waarde doordat het prijsverschil door de verschillen in tarieven dan ook groter wordt. De producten met een hogere waarde vallen voornamelijk onder het algemene tarief, zoals bijvoorbeeld auto's of meubels. Het zijn meer de eerste levensbehoeften die onder het verlaagde tarief vallen. Doordat de producten met een hoge waarde voornamelijk onder het algemene tarief vallen, zal dit voordelig zijn voor de grenseffecten van Nederland. Nederland zou bij invoering van een uniform tarief van 17,4% namelijk een lager tarief kennen voor deze producten dan Duitsland en België. Het keerpunt is hier echter wel dat deze producten minder vaak gekocht worden. Boodschappen, die onder het verlaagde tarief vallen, worden namelijk vaak wekelijks gedaan. Het tariefverschil is ook groter onder het verlaagde tarief tussen Duitsland (7%) en België (12% of 6%) dan onder het algemene tarief in vergelijking met een uniform tarief van 17,4% in Nederland. Doordat dit verschil groter is, zal de kans aannemelijker zijn dat inwoners van Nederland die aan de grens wonen hun boodschappen in Duitsland of België zullen doen. De daadwerkelijke effecten zijn echter nog niet vast te stellen, al komt uit het onderzoek van Cörvers en Oosterhout naar voren dat zij verwachten dat de grenseffecten geen aanzienlijke rol zullen spelen.²⁶⁴ Daarnaast spelen grenseffecten ook alleen een rol bij inwoners van Nederland die dichtbij de grens wonen. Dit deel is stukken kleiner dan het deel inwoners dat niet bij de grens woont.

Denemarken hanteert al een uniform btw-tarief sinds de invoering van het Europese btw-stelsel in 1967. Denemarken heeft toen een overgangsregeling ingevoerd welke enkele goederen en/of diensten tegen het nultarief belast. Doordat Denemarken hier toentertijd voor heeft gekozen, kan zij gebruik maken van het overgangsrecht wat inhoudt dat een deel van de oude wetgeving gehandhaafd kan blijven nadat de nieuwe wetgeving in werking treedt. Dit overgangsrecht kan oneindig worden verlengd door Denemarken waarbij de enige uitzondering is dat de btw-richtlijn aangeeft dat het overgangsrecht dient te vervallen. Nederland kan echter geen gebruik maken van dit overgangsrecht wanneer er nu een uniform btw-tarief ingevoerd zou worden hetgeen resulteert in het feit dat er voor prestaties die nu onder het verlaagde btw-tarief vallen er geen vrijstelling bedongen kan worden.²⁶⁵ Dit zou nadelig uitpakken als Nederland bepaalde goederen en/of diensten niet onder het uniforme tarief wil laten vallen. Deze goederen en/of diensten kunnen dan niet onder een vrijstelling worden geplaatst, echter kan er wel voor worden gekozen om deze goederen onder het verlaagde- of nultarief te laten vallen. Dit zal dan gaan gelden voor groente en fruit.

264 F. Cörvers en K. van Oosterhout, 20 mei 2018, 'Verkenning van grenseffecten van verhoging lage btw-tarief'

265 Brief staatssecretaris van Financiën, 23 december 2008, nr. DV08/1010, punt 3.2

Ook is van belang of er gepleit zal moeten worden voor niet alleen een uniform btw-tarief in Nederland maar voor alle Europese lidstaten. Uit het feit dat Denemarken een uniform btw-tarief kent, vloeit voort dat dit niet het geval is. De negatieve effecten van een uniform btw-tarief zijn namelijk minimaal waardoor het mogelijk is voor Nederland om af te wijken van het huidige btw-systeem met gedifferentieerde btw-tarieven naar een uniform btw-tarief zonder dat de rest van Europa volgt. Dit ligt bijvoorbeeld anders voor de vennootschapsbelasting. Landen gebruiken het tarief in de vennootschapsbelasting om te concurreren met andere landen aangezien een land fiscaal aantrekkelijker is als er een laag tarief voor de vennootschapsbelasting geldt waardoor bedrijven zich hier sneller zullen vestigen. Het btw-tarief is niet, of in ieder geval in veel mindere mate, van invloed op de keuze van bedrijven waar zij zich zullen vestigen. Nederland kan dan ook het systeem van de btw wijzigen zonder rekening te houden met keuzes van andere landen.

5.5 Voorkeursvariant uniform btw-tarief

Naar aanleiding van de mogelijke implementaties van een uniform btw-tarief die in paragraaf 5.2 zijn benoemt en de btw-systemen van Nieuw-Zeeland en Denemarken die in paragraaf 5.3 en 5.4 zijn besproken, zal in deze paragraaf worden gekeken naar de best mogelijke implementatie van een uniform btw-tarief in Nederland. Het betreft hier voornamelijk de vraag hoe hoog het uniform btw-tarief dient te zijn, al kan er ook voor een systeem worden gekozen waarbij voor alleen groente en fruit een laag tarief of een nultarief geldt. De rest van het btw-systeem zoals het stappenplan uit hoofdstuk 2 zal namelijk hetzelfde blijven. In paragraaf 5.2 zijn er een viertal mogelijke implementaties gegeven die Nederland kan hanteren. Er kan voor worden gekozen om een budgettaire neutrale overgang te kiezen waarbij een tarief van 17,4% wordt gehanteerd of groente en fruit onder het verlaagde tarief vallen en de resterende goederen tegen 19% worden belast, een systeem waarbij het verlaagde tarief wordt afgeschaft en alle goederen onder het algemene tarief van 21% vallen of een systeem waarbij alleen groente en fruit onder het verlaagde tarief van 9% vallen en alle andere goederen en/of diensten onder het algemene tarief van 21% vallen. Sinds het recentelijk aantreden van het nieuwe kabinet in Nederland, is hier een vierde optie bijgekomen. Namelijk een systeem waarbij het lage tarief wordt afgeschaft en groente en fruit onder het nultarief zal vallen. Onder het kabinet Rutte IV is namelijk het plan om de btw op groente en fruit te verlagen naar 0%. Het is echter nog wel onduidelijk hoe en wanneer dit bewerkstelligd zou worden. Het is alleen daarom wel relevant om dit scenario mee te nemen in de scriptie.²⁶⁶ Zeker ook doordat het Europees Parlement binnenkort een beslissing neemt over een voorstel van de Europese raad van ministers dat er een nultarief gaat gelden op tal van verschillende zaken, zoals zonnepanelen, groente en

266 Dit ga je in je portemonnee merken van kabinet-Rutte IV, geraadpleegd op: <https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5274165/kabinet-rutte-4-regeerakkoord-nieuwe-plannen-portemonnee-geld-belasting>

fruit, e-bikes en kranten.²⁶⁷ Een nieuw kabinet zal uiteindelijk de beslissing nemen of deze nieuwe regelgeving, wanneer goedgekeurd door het Europees Parlement, wordt ingevoerd in het Nederlandse btw-systeem. Het nultarief kan hierdoor worden uitgebreid en mogelijkheid dat Nederland hier gebruik van zal maken is zeer aannemelijk aangezien kabinet-Rutte IV hun plan al is om de btw op groente en fruit te verlagen.

Ook is nog van belang hoe de overgang naar een uniform btw-tarief dient plaats te vinden. Er kan namelijk voor een directe overgang worden gekozen waarbij er bijvoorbeeld per 1-1-2023 een uniform btw-tarief geldt of dat de overgang in stappen zal plaatsvinden waarbij het verlaagde en het algemene tarief convergeren of dat het verlaagde tarief elk jaar verhoogd wordt richting het tarief van 21%.

Om tot een eenduidige conclusie te komen zullen bovengenoemde implementaties naast elkaar gezet worden. Hierbij zal er gekeken worden naar de voor- en nadelen die eventueel van invloed zijn op de verschillende implementaties. Zoals aangegeven was de belangrijkste beweegreden achter gedifferentieerde btw-tarieven dat er herverdeling kon plaatsvinden tussen de hogere en lagere inkomens. De tijd heeft geleerd dat deze gedachtegang is achterhaald. Zeker ook doordat de hoge inkomensgroepen meer baat hebben bij het verlaagde tarief dan de lagere inkomensgroepen. Hogere inkomensgroepen besteden namelijk in absolute bedragen meer aan producten en/of diensten die onder het verlaagde tarief vallen²⁶⁸. De beoogde herverdeling kan beter bereikt worden door middel van het wijzigen van de belasting op arbeid. Een budgettair neutrale overgang naar een uniform btw-tarief zorgt voor een gelijkblijvende btw-opbrengst. Dit resulteert in het feit dat de belasting elders niet zonder meer verlaagd kan worden. Wanneer de belasting op arbeid namelijk verlaagd wordt, maar de belastingopbrengsten van de btw blijven hetzelfde, zal dit voor een vermindering van belastinginkomsten zorgen voor de Nederlandse staat. Dit is niet iets wat men wilt bereiken. Dit houdt in dat een gelijkblijvende btw-opbrengst voor Nederland ervoor zorgt dat de belasting op arbeid niet zonder meer verlaagd kan worden. Dit zou in een andere belasting gecompenseerd moeten worden; elders dient de belasting dan verhoogd te worden. Dit is nadelig aangezien uniformering van de btw-tarieven juist gepaard moet gaan met een verlichting van de belasting op arbeid zodat de herverdeling tussen hoge en lage inkomensgroepen bereikt kan worden.^{269 270} Hetzelfde geldt voor het btw-systeem waarbij groente en fruit tegen 9% en alle resterende goederen tegen 19% worden belast.

267 European Commission – Press release, 7 December 2021, ‘New rules on VAT rates offer Member States more flexibility while supporting the EU’s green, digital and public health priorities

268 CPB Policy Brief, ‘Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

269 CPB Policy Brief, ‘Bouwstenen voor een moderne btw, februari 2014

270 J. de Boer, ‘Waarom afschaffing van het lage btw-tarief geen bedreiging is voor lagere inkomens, maar een algemene btw-verhoging wel’, geraadpleegd via: <https://www.businessinsider.nl/waarom-afschaffing-van-het-lage-btw-tarief-geen-bedreiging-voor-lagere-inkomens-maar-een-algemene-btw-verhoging-wel/>

Bij de overgang naar een uniform btw-tarief met een tarief van 21% voor alle goederen en/of diensten of een systeem waarbij alleen groente en fruit onder het verlaagde tarief van 9% of het nultarief vallen, zal er een hogere btw-opbrengst zijn voor de Nederlandse staat. Deze verhoogde btw-opbrengst kan gepaard gaan met een verlaging van de belasting op arbeid. De belastinginkomst voor de Nederlandse staat kan op deze manier gelijk blijven al kan het zelfs zijn dat de belastingopbrengsten voor de Nederlandse staat toenemen. Dit is het geval wanneer de extra inkomsten vanwege de hogere btw-opbrengsten zwaarder wegen dan de vermindering van de belastinginkomsten op arbeid. De beoogde herverdeling kan zo het beste bereikt worden. De verhoogde belastingopbrengsten voor de Nederlandse staat dienen dan ‘teruggesluisd’ te worden naar vooral de lagere inkomensgroepen zodat het verschil tussen de hoge en lage inkomensgroepen kleiner wordt²⁷¹ wat resulteert in een verhogend effect op de welvaart in Nederland. Dit komt ook mede doordat, zoals M. Badir aangeeft²⁷², een verlaging van de lasten op arbeid goed is voor de werkgelegenheid in het land en daarmee voor de economische groei. Deze verlaging op arbeid wordt dus bewerkstelligd door een verhoging van de lasten op consumptie. Van belang hier is wel, zoals in paragraaf 4.3 aangegeven, dat de groepen die sociale uitkeringen ontvangen niet gecompenseerd moeten worden voor hun koopkrachtdaling. Inactieve inwoners gaan namelijk in koopkracht achteruit aangezien zij niet werken en dus geen voordeel hebben van de lagere belasting op arbeid, maar wel hogere uitgaven hebben voor dezelfde boodschappen. De last verschuift zo van de actieven naar de inactieven wat resulteert in een positief effect voor de arbeidsparticipatie. Wel zal er moeten gekeken naar inwoners die bijvoorbeeld door arbeidsongeschiktheid niet kunnen werken. Zij moeten niet een nadelig effect ervaren aangezien zij buiten hun wil om inactief zijn op de arbeidsmarkt. Hier wordt echter verder niet naar gekeken in deze scriptie.

Voor veel mensen zal de invoering van een uniform btw-tarief voor een gevoelsinflatie zorgen aangezien consumenten direct zullen merken dat producten en diensten duurder zijn. De uitgaven van consumenten zullen, bij een gelijkblijvende inkoop, hoger worden, wat als een negatieve ervaring zal worden beschouwd.. Uiteindelijk zullen consumenten er echter in koopkracht niet op achteruit gaan wat komt, zoals eerder aangegeven, doordat de belasting op arbeid verlaagd kan worden. Deze gevoelsinflatie zal bij elk mogelijke implementatie optreden, al zal deze het hoogst zijn bij een uniform tarief van 21%. Er zal dan ook goed gecommuniceerd moeten worden vanuit de overheid wat de invloed van een uniform btw-tarief voor consumenten zal zijn en dat dit in combinatie gaat met een verlaging van de belasting op arbeid.

271 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

272 M. Badir, ‘Een blauwdruk van een goed belastingstelsel’, 1 april 2015, geraadpleegd via: <https://economie.rabobank.com/publicaties/2015/april/een-blauwdruk-van-een-goed-belastingstelsel/>

Een ander voordeel van een uniform btw-tarief is eenvoud. De nalevingstekorten van de btw zijn nu 408 miljoen euro.²⁷³ Uit onderzoek van de staatssecretaris blijkt dat deze kosten met 100 miljoen verlaagd kunnen worden²⁷⁴ wat met name ligt in het feit dat de administratie voor de bedrijven eenvoudiger wordt doordat (bijna) alle goederen en diensten onder eenzelfde tarief vallen. Ook zullen de inningkosten van de Belastingdienst verlaagd worden doordat er minder procedures en miskwalificaties zullen zijn.²⁷⁵ Bij een budgettair neutrale overgang wordt er voor gekozen om alle producten en diensten onder eenzelfde tarief te stellen. Dit zal zorgen voor de meeste eenvoud voor bedrijven. De administratiekosten kunnen zo geminimaliseerd worden. Wanneer groente en fruit onder het verlaagde - of het nultarief vallen, zorgt dit voor een hogere last voor de bedrijven, al zal deze last minimaal zijn. In de verschillende implementaties zit voor de bedrijven, maar ook voor de Belastingdienst, dan ook nagenoeg geen verschil betreffende de eenvoud. Van te voren is namelijk duidelijk dat groente en fruit onder het verlaagde – of 0%-tarief vallen zodat er hierin ook geen verschil in uitleg kan ontstaan tussen de bedrijven en de Belastingdienst. Doordat er geen verschil in uitleg kan ontstaan tussen het feit of goederen en/of diensten onder het verlaagde tarief zouden moeten vallen, zal de fraudegevoeligheid van het btw-systeem omlaag gaan. Bedrijven hebben hier namelijk de mogelijkheid niet meer toe. Het voordeel dat er in het huidige btw-systeem nog wel is, zal er bij een uniform btw-tarief niet zijn. Aan de andere kant kan de fraudegevoeligheid juist wel omhoog gaan. Eén van de redenen voor een gedifferentieerd btw-systeem is namelijk om het zwarte circuit tegen te gaan.²⁷⁶ Arbeidsintensieve diensten zoals fietsmakers zijn juist onder het verlaagde tarief gerangschikt zodat het voordeel voor zwartwerken voor bedrijven verminderd werd. Toen deze diensten namelijk nog onder het algemene tarief van toentertijd 19% vielen, was de prikkel hoog om deze diensten zwart aan te bieden. Er hoefde dan geen btw berekend te worden waardoor de winst voor bedrijven hoger was. De diensten werden daarom onder het verlaagde tarief geplaatst om zo de prikkel kleiner te maken aangezien de extra winst die behaald kon worden, kleiner werd. Wanneer de arbeidsintensieve diensten onder een uniform tarief van of 17,4% of 21% zullen vallen, zal de prikkel om zwart te gaan werken weer toenemen. Dit zal bij een uniform tarief 21% groter zijn dan bij een tarief van 17,4%. Nederland zal dan ook het toezicht hierop moeten verhogen aangezien de btw-opbrengsten anders lager zullen zijn dan gehoopt wat resulteert in het feit dat de belasting op arbeid dan minder verlaagd kan worden waardoor de gewenste herverdeling minder bereikt wordt.

Een ander voordeel wat is benoemt is dat een uniform tarief zorgt voor een volledige neutraliteit tussen de goederen en diensten. De binnenlandse concurrentievervalsing zal dan ook minimaal zijn.²⁷⁷ De keuzes van consumenten moeten namelijk zo min mogelijk beïnvloed worden door belastingen.

273 Studiecommissie Belastingstelsel, 2010

274 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

275 S. Cnossen en B. Jacobs, 2019, 'Ontwerp voor een beter belastingstelsel'

276 Van Hilten & Van Kesteren 2020, p. 249

277 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

Wanneer een consument bijvoorbeeld indifferent is tussen twee producten, zal er voor het goedkoopste product worden gekozen. De verschillende btw-tarieven die er nu zijn, zorgen ervoor dat de prijzen van producten anders zijn en daarmee de keuzes van consumenten beïnvloed worden doordat de keuze nu niet wordt gemaakt op basis van preferentie maar door het verschil in belasting aangezien het product dat onder het verlaagde tarief valt goedkoper is dan het product wat onder het algemene tarief valt. Dit was vooral gedaan zodat de overheid de keuzes van consumenten kan beïnvloeden aangezien zij wil dat sommige producten, zoals groente en fruit, meer geconsumeerd worden. Een uniform tarief haalt deze beïnvloeding uit het btw-systeem. Wanneer producten nagenoeg identiek zijn en nu tegen eenzelfde tarief belast worden zal de keuze van de consument niet beïnvloed worden wat de neutraliteit en daarmee ook de welvaartswinst verhoogd. Met betrekking tot de verschillende implementaties is deze neutraliteit het hoogst bij de systemen waarbij alle producten en diensten onder eenzelfde tarief vallen. Er zal geen verschil zitten tussen het btw-systeem met een tarief van 17,4% en van 21%. Wanneer groente en fruit wel onder een verlaagd tarief van 9% blijven vallen, zal de keuze van de consumenten alsnog beïnvloed worden: de overheid wil namelijk dat deze ‘meritgoederen’ meer geconsumeerd worden. Wanneer groente en fruit onder het nultarief vallen, zal de invloed van de overheid op de verschillende prijzen het grootst zijn. Dit resulteert in een lagere neutraliteit en daarmee een welvaartsverlies.

Het laatste voordeel wat in paragraaf 4.3 is aangehaald is dat de belemmering van productinnovatie zal verdwijnen.²⁷⁸ De investeringsbeslissingen van ondernemers kunnen namelijk ook beïnvloed worden door de verschillende tarieven. Het verlaagde tarief zorgt ervoor dat ondernemers een voorkeur hebben voor producten en diensten die onder deze categorie vallen waardoor Ook hier de keuze dan niet wordt gemaakt op basis van preferentie maar door het feit dat investeringen in producten en diensten onder het verlaagde tarief relatief goedkoper zijn.²⁷⁹ Met de invoering van een uniform btw-tarief zal deze belemmering van productinnovatie er niet meer zijn. Eenzelfde effect geldt hier dus voor ondernemers zoals hiervoor besproken voor consumenten. De belemmering zal volledig verdwenen zijn als alle producten en/of diensten onder eenzelfde tarief vallen, zowel een tarief van 17,4% als van 21%. Deze belemmering zal er nog wel zijn als groente en fruit onder het verlaagde – of het nultarief vallen, al zal dit wel minimaal het geval zijn.

Een nadeel wat is aangegeven, is het feit dat er grenseffecten kunnen optreden. Consumenten kunnen namelijk hun aankopen in België of Duitsland gaan doen aangezien daar een verlaagd tarief gehanteerd

278 Ministerie van Financiën, 23 december 2008, 22112 NR. 764

279 Dit zal alleen bij producten en of diensten zijn die op elkaar lijken maar wel met verschillende tarieven te maken hebben. Denk hierbij vroeger aan boeken en e-books. E-books vielen vroeger namelijk onder het algemene tarief waar fysieke boeken onder het verlaagde tarief vielen.

wordt. Zoals in paragraaf 5.4 al wordt aangegeven, is de verwachting dat deze grenseffecten minimaal zullen zijn. Ook is het nog de vraag welk effect zwaarder gaat wegen. Er kunnen namelijk negatieve, maar ook positieve grenseffecten zijn. Dit hangt echter wel af van het gehanteerde btw-tarief aangezien het algemene tarief van België namelijk 21% en dat van Duitsland 19% is. Wanneer Nederland voor een uniform btw tarief van 21% zal kiezen, zullen alle producten en diensten in Duitsland tegen een lager tarief worden belast hetgeen resulteert in alleen negatieve grenseffecten. De producten en diensten in België, die onder het algemene tarief vallen, worden namelijk tegen eenzelfde tarief belast. Wanneer er wordt gekozen voor een uniform tarief van 17,4% kunnen er wel positieve grenseffecten optreden aangezien sommige producten en diensten tegen een lager tarief in Nederland worden belast. Wanneer groente en fruit ook nog tegen het verlaagde – of het nultarief worden belast, zullen de grenseffecten het laagst zijn. Wanneer groente en fruit onder het nultarief vallen, zal het effect het laagst zijn aangezien groente en fruit dan in Nederland goedkoper zijn dan in zowel België als Duitsland. Uit onderzoek blijkt echter al dat de verwachting van de hoogte van grenseffecten minimaal zal zijn waardoor er niet te veel waarde aan moet worden gehecht.

De grootste beweegreden richting een uniform btw-tarief is de beoogde herverdeling die bereikt kan worden doordat de belasting op arbeid verlaagd kan worden. Dit kan echter alleen bewerkstelligd worden wanneer de opbrengst van de btw omhoog zal gaan wat inhoudt dat een budgettair neutrale overgang naar mijn idee dan ook geen optie is. Een budgettair neutrale overgang zorgt ervoor dat de belastingopbrengst van de btw hetzelfde zal blijven waardoor de belasting op arbeid niet verlaagd kan worden. Hierdoor blijven er dan ook drie reële implementatiemogelijkheden over: een uniform tarief van 21% voor alle goederen en diensten of een systeem waarbij groente en fruit onder het verlaagde -- of het nultarief vallen. Qua eenvoud, neutraliteit en de belemmering van productinnovatie zal eerstgenoemde systeem de beste optie zijn. Ook kan de beoogde herverdeling het beste bereikt worden aangezien de btw-opbrengst het hoogst zal zijn. Qua gevoelsinflatie, politieke speling en grenseffecten zullen laatstgenoemde systemen de beste opties zijn. De herverdeling kan echter ook bereikt worden met een btw-tarief van 21% waarbij alleen groente en fruit onder het verlaagde – of het nultarief vallen. Er zal echter ook gekeken moeten worden naar het draagvlak voor de keuze naar een uniform btw-tarief. Er werd namelijk al negatief gereageerd over een verhoging van het btw-tarief van 6% naar 9% op groente en fruit. Op korte termijn zou dit namelijk meer opleveren, maar op de langere termijn zullen de kosten deze hogere opbrengst te niet doen. Deze hogere kosten zullen bijvoorbeeld liggen in de gezondheidszorg.²⁸⁰ Tegen een nog verdere verhoging naar 21% zal dan ook zonder twijfel nog meer afzet zijn. Ook omdat er vanuit de politiek al negatieve geluiden klonken vanwege een verhoging van

280 BTW verhoging op groente en fruit naar 9 procent is slecht voor de gezondheid, geraadpleegd op: <https://voedingvisie.nl/btw-verhoging-op-groente-en-fruit-naar-9-procent-is-slecht-voor-de-gezondheid/>

het verlaagde tarief op groente en fruit.²⁸¹ Een uniform btw-tarief waarbij dus ook groente en fruit onder hetzelfde tarief van 21% vallen, zal dus voor de nodige afkeer zorgen. Ook bij de bevolking aangezien de gevoelsinflatie het hoogst zal zijn. Zij zullen hoogstwaarschijnlijk de verhoging van de belasting op uitgaven zwaarder laten wegen dan de verlaging van de belasting op arbeid aangezien zij eerstgenoemd effect direct en vaker zullen merken. Hierdoor zal er worden gekeken naar een btw-systeem waarbij groente en fruit niet onder het tarief van 21% vallen. De beoogde herverdeling kan het meest bereikt worden wanneer groente en fruit onder het verlaagde tarief van 9% zouden vallen waardoor dit systeem dan ook de voorkeur zou moeten hebben. Er moet echter niet alleen naar de beste mogelijkheid worden gekeken, maar ook naar de meest realistische. Het kabinet-Rutte IV voorziet namelijk andere plannen aangezien zij als voorstel heeft om de btw op groente en fruit te verlagen naar 0%.²⁸² Mocht dit voorstel werkelijkheid worden, dan zal er een btw-systeem met een uniform tarief geïmplementeerd moeten worden waarbij groente en fruit onder het nultarief vallen. Maar in de Nederlandse politiek is echter weinig zekerheid, waardoor het systeem waarbij groente en fruit onder het verlaagde tarief van 9% vallen zeker tot de mogelijkheden behoort.

Dan rest nog de keuze of er een directe overgang naar een uniform btw-tarief zal zijn of dat dit in verschillende stappen bewerkstelligd moet worden. Vooral belangrijk is de communicatie vanuit de overheid naar de bedrijfswereld en de bevolking. Er zal een concreet plan moeten zijn maar ook de gedachtegang moet duidelijk gecommuniceerd worden. De bedrijfswereld en de bevolking kunnen zo de beweegredenen begrijpen en ook het feit dat zij onder aan de streep er niet op achteruit zullen gaan vanwege een verlaging van de belasting op arbeid. Naar mijn idee kan er dan ook een directe overgang plaatsvinden waarbij de producten en diensten die nu nog onder het verlaagde tarief vallen direct onder het algemene tarief van 21% zullen vallen. Zeker ook omdat de beoogde herverdeling het beste, en zo het snelst, bereikt kan worden als de btw-opbrengst het hoogst is. De aankondiging naar een uniform btw-tarief zal wel ruim van tevoren moeten plaatsvinden aangezien de administratie van bedrijven gewijzigd moet worden. Ook hier is de communicatie weer van belang. Een uniform btw-tarief kan dan ook niet eerder gehanteerd worden dan per 1 januari 2023. Ook zullen hier overgangseffecten een rol gaan spelen. Overeenkomsten die namelijk al gesloten zijn voor de overgang naar een uniform btw-tarief zijn namelijk gebaseerd op een ander tarief. Art. 52 en 53 van de Wet OB 1968 bieden hier al wel een oplossing voor. Art. 52 bepaalt dat de meer verschuldigde omzetbelasting vanwege de tariefsverhoging alsnog verhaalt kan worden op de afnemer door de ondernemer. Art. 53 bepaalt dat de afnemer de minder verschuldigde belasting kan verhalen op de leverancier.

281 Kabinet houdt vast aan hogere btw op groente en fruit, geraadpleegd op:
<https://www.ad.nl/politiek/kabinet-houdt-vast-aan-hogere-btw-op-groente-en-fruit~a9909002/>

282 Dit ga je in je portemonnee merken van kabinet-Rutte IV, geraadpleegd op:
<https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5274165/kabinet-rutte-4-regeerakkoord-nieuwe-plannen-portemonnee-geld-belasting>

5.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is er gekeken naar de best mogelijke implementatie voor een uniform btw-tarief in Nederland. Hierbij zijn er een viertal verschillende mogelijkheden naast elkaar gelegd. Namelijk een uniform btw-tarief met een hoogte van 17,4% voor alle producten en diensten voor een budgettair neutrale overgang, een btw-systeem waarbij alle producten en diensten tegen 21% zijn belast, een systeem waarbij groente en fruit over het verlaagde – of het nultarief vallen. Eerst is er ook gekeken naar de situatie in Nieuw-Zeeland en Denemarken. Daarnaast zijn alle vier de mogelijkheden naast elkaar gelegd en de eventuele voor- en nadelen bij de invoering ervan. Als uiteindelijke conclusie trek ik hieruit dat een btw systeem met een uniform tarief waarbij groente en fruit nog wel onder verlaagde tarief vallen de voorkeur geniet. Door het ontstaan van het nieuwe kabinet-Rutte IV is de optie waarbij groente en fruit onder het nultarief vallen echter realistischer. Kabinet-Rutte IV heeft namelijk het plan om de btw op groente en fruit te verlagen²⁸³. Ook is hierbij gekeken naar de eventuele afkeer die zou ontstaan als ook groente en fruit tegen 21% zou worden belast. De budgettair neutrale overgang was geen optie aangezien de belasting op arbeid niet verlaagd kon worden en daarmee de beoogde herverdeling niet bereikt kan worden. Ook zal er voor een directe overgang gekozen worden. Het verlaagde tarief hoeft dan ook niet in stapjes van 9% naar 21% verhoogd te worden.

283 Coalitieakkoord 2021/2025, 'Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst', 15 december 2021, p. 36

6. Analyse uniform btw-tarief

6.1 Inleiding

Op 1 januari 1969 is de btw ingevoerd in Nederland met een budgettair doel als reden. Alle consumptieve uitgaven moeten belast worden om opbrengsten voor de Nederlandse staat te genereren. Bij deze invoering is er gekozen voor een systeem met gedifferentieerde tarieven: een 0%-, een verlaagd en een algemeen tarief. Ook gelden er vrijstellingen voor bepaalde producten en diensten. Sinds de invoering in 1969 zijn er verschillende ontwikkelingen/wijzigingen geweest in het btw-regime. Hetgeen echter door de jaren niet is gewijzigd, ondanks verschillende onderzoeken, is het hanteren van verschillende tarieven binnen de btw. In het huidige btw-systeem geldt er namelijk nog steeds een verlaagd en een algemeen tarief. Al sinds de invoering in 1969 wordt er gepleit voor een uniform tarief binnen de btw. Niet alleen op nationaal, maar ook op internationaal niveau wordt de roep naar een uniform btw-tarief door de jaren groter. In 2007 publiceerde bijvoorbeeld de Europese Commissie een onderzoek waaruit blijkt dat uniformeren van de btw-tarieven voor een hogere economische efficiëntie kan zorgen. In 2008 volgt in Nederland een voorstel van het ministerie van Financiën om een uniform btw-tarief in overweging te nemen. Het resultaat bleef echter uit. In 2014 volgt een onderzoek van het CPB naar het verlaagde tarief waarbij de conclusie wordt getrokken dat het beoogde doel, herverdeling tussen inkomensgroepen, van het verlaagde tarief binnen de btw niet wordt bereikt. Nederland zal dan ook een moderner btw-regime moeten invoeren waarbij het verlaagde tarief wordt afgeschaft. Tot op heden hebben verschillende onderzoeken echter niet tot een uniform btw-tarief geleid, maar de discussie blijft actueel. Dit is ook de aanleiding geweest om te onderzoeken of een uniform btw-tarief in Nederland gewenst is. De volgende probleemstelling staat hierbij centraal:

Moet Nederland een uniform btw-tarief hanteren en zo ja, op welke manier moet dit worden ingevoerd zodat de voordelen optimaal benut worden en de nadelen zoveel mogelijk gemitigeerd?

Mijn conclusie is dat Nederland inderdaad een uniform btw-tarief moet invoeren door het verlaagde tarief af te schaffen en alle goederen en diensten onder het nu algemene tarief te plaatsen. Er zal alleen een uitzondering gemaakt moeten worden voor groente en fruit die onder het nultarief moeten vallen.

Om tot deze conclusie te komen op bovenstaande probleemstelling is er in hoofdstuk 2 eerst de werking van het btw-systeem besproken. In hoofdstuk 3 wordt er dieper ingegaan op de keuze om verschillende btw-tarieven te hanteren bij de invoering waarbij de focus ligt op het verlaagde - en het algemene tarief. Daarna is er in hoofdstuk 4 gekeken naar verschillende voorstellen/onderzoeken naar een uniform btw-tarief en worden de voor- en nadelen hiervan naast elkaar gelegd. Aan de hand van

deze voor- en nadelen is er in hoofdstuk 5 gekeken naar de verschillende implementatiemogelijkheden van een uniform tarief. Hierbij wordt er ook gekeken naar en een vergelijking gemaakt met Nieuw-Zeeland en Denemarken waar er al een uniform btw-tarief wordt gehanteerd. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een voorkeursvariant voor de invoering van een uniform btw-tarief in Nederland.

Deze hoofdstukken worden hierna kort doorlopen/samengevat waarbij er steeds gerefereerd zal worden naar de link met de probleemstelling om daarmee tot een duidelijke conclusie te komen. Wat volgt zijn enkel nog aanbevelingen voor de toekomst.

6.2 Samenvatting

Met de invoering van het huidige btw-systeem in 1969 kwam er een einde aan het cumulatief cascadesysteem. Dit hield in dat er bij elke schakel in het productieproces belasting werd geheven over de in rekening gebrachte prijs. Doordat er geen aftrek van belasting werd verleend, ontstond er cumulatie van belastingheffing. De invoering van het huidige btw-systeem zorgde voor harmonisatie binnen de EU aangezien landen als Frankrijk en Duitsland het btw-systeem al hanteerde. Deze harmonisatie binnen de EU wordt ook bewerkstelligd vanwege de richtlijnen die gelden voor de Europese lidstaten. Iedere lidstaat binnen de EU, maar ook elke lidstaat die wil toetreden tot de EU, is verplicht een omzetbelasting te handhaven of in te voeren op basis van de btw-richtlijn. Buiten de richtlijnen geldt er een vrijheid voor eigen invulling aan bepaalde begrippen. Het algemene tarief dient bijvoorbeeld minimaal 15% te zijn maar het staat de lidstaten vrij om een percentage boven de 15% te kiezen. Nederland heeft hier gebruik van gemaakt en hanteert hedendaags een algemeen tarief van 21%. Daarnaast heeft Nederland er ook voor gekozen om een verlaagd tarief te hanteren van 9%. De btw-richtlijn verplicht hier echter niet toe aangezien de btw-richtlijn bepaalt dat landen minimaal twee tarieven moeten hanteren. Dit kunnen het nul- en het algemene tarief zijn waardoor de btw-richtlijn geen belemmering vormt om een uniform btw-tarief in te voeren. Denemarken hanteert namelijk reeds een uniform btw-tarief voor nagenoeg alle goederen waarbij de resterende goederen onder het nultarief vallen.

De btw houdt in dat er belasting wordt geheven over de toegevoegde waarde van producten en/of diensten. De btw is van toepassing, uitgezonderd vrijstellingen, op alle consumptieve bestedingen. Hiermee wordt er gestreefd naar een zo neutraal mogelijke belasting waarbij de onderneming zo min mogelijk administratieve lasten moet ervaren. Bij de invoering in Nederland is er echter gekozen voor een gedifferentieerd tariefensysteem. Producten en/of diensten dienen administratief gesplitst te worden wat de administratieve lastendruk juist verhoogd. Ook zorgen verschillende tarieven binnen de btw ervoor dat de keuzes van consumenten beïnvloed worden. Wanneer consumenten indifferent zijn tussen bepaalde goederen, zal de prijs doorslaggevend zijn voor de uiteindelijke keuze. Het goed dat onder het algemene tarief valt, is namelijk duurder dan het goed wat onder het verlaagde tarief valt waardoor de consumenten hun keuzes niet maken op preferentie maar op basis van de prijs. Verschillende tarieven binnen de btw zorgen dan ook voor minder neutraliteit en daarmee indirect voor welvaartsverlies. Als

verdediging voor verschillende tarieven wordt altijd aangehaald dat het een instrument is voor herverdeling tussen inkomensgroepen. De ongelijkheid die er bestaat moet namelijk verkleind worden en de gedachte was dit te bewerkstelligen d.m.v. het verlaagde tarief. De belastingdruk voor minder draagkrachtigen moest verzacht worden. De aanname was dat lage inkomensgroepen verhoudingsgewijs meer besteden aan goederen en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Uit zowel onderzoek en statistieken blijkt echter dat er nagenoeg geen verschil bestaat aan het percentage dat wordt besteed aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen ten opzichte van het totaal wat wordt uitgegeven aan btw-plichtige goederen tussen de inkomensgroepen. De hoogste inkomensgroep besteedt, in relatie tot de andere inkomensgroepen, het hoogste van zijn totaal bestedingen aan btw-plichtige goederen aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. Ook blijkt dat hoe hoger de bestedingen worden, hoe meer, procentueel gezien, van het inkomen besteed wordt aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen. In absolute bedragen besteden hogere inkomens meer aan producten en diensten die onder het verlaagde tarief vallen waardoor zij meer baat hebben bij het verlaagde tarief. De beoogde herverdeling, de gedachtegang achter het verlaagde tarief, wordt dan ook niet bereikt. Sterker nog, de invoering van het verlaagde tarief werkt juist averechts aangezien de hogere inkomensgroepen meer baat hebben bij het verlaagde tarief dan lagere inkomensgroepen waardoor het verschil tussen deze twee groepen toeneemt. Dit komt ook mede doordat de btw geen (budgettaire) functie heeft om opbrengsten te genereren voor de overheid en beoogt dus ook geen herverdeling tot stand te brengen.

De conclusie die hieruit getrokken kan worden is dat de btw geen geschikt instrument is voor de beoogde herverdeling. Een verlaging op de belasting op arbeid is hier een geschikter instrument voor. Wanneer de belastingdruk voor lagere inkomensgroepen relatief gezien meer omlaag gaat ten opzichte van de hogere inkomensgroepen zal het verschil tussen deze groepen kleiner worden. De overheid is hier ook voorstander van om zo de werkgelegenheid te stimuleren. In een Kamerbrief van 2014 heeft de staatssecretaris aangegeven dat de lasten op arbeid hoog zijn in vergelijking met Europa. Een lagere belasting op arbeid zal zorgen voor een hogere arbeidsparticipatie. Daarnaast is het ook doeltreffender voor de economische groei om bestedingen te belasten in plaats van het inkomen of het vermogen van mensen aangezien belastingheffing meer invloed heeft op bestedingen dan op het spaargedrag van mensen. Een lagere belasting op arbeid zorgt echter voor een lagere belastingopbrengst voor de overheid. Deze lagere opbrengst kan gecompenseerd worden door een hogere btw-opbrengst te genereren middels een uniform btw-tarief. Ook zal een uniform tarief voor een hogere C-efficiency zorgen. Uit het onderzoek van het CPB uit 2014 blijkt dat Nederland een C-efficiency van 0,54 heeft. In vergelijking: Nieuw-Zeeland, waar een modern btw-systeem wordt gehanteerd met een uniform tarief, heeft een C-efficiency van 0,99. Er valt welvaartswinst te behalen voor Nederland mede doordat een uniform btw-tarief voor een eenvoudiger belastingstelsel zal zorgen en doordat de fraudegevoeligheid van het btw-systeem zal verminderen. De nalevingskosten van de btw en de

uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen omlaag gaan. Deze lagere uitvoeringskosten liggen met name in het feit dat er geen procedures meer zullen zijn of bepaalde goederen en diensten onder het verlaagde of het algemene tarief vallen.

Hier staat tegenover dat een uniform tarief er juist voor kan zorgen dat fraude toeneemt vanwege het zwarte circuit. Arbeidsintensieve diensten zoals fietsenmakers zijn juist tegen het verlaagde tarief belast om dit tegen te gaan. Mocht de hoeveelheid zwart werken omhoog gaan, zullen de opbrengsten van de btw afnemen, waardoor de belasting op arbeid minder verlaagd kan worden. Een groter nadeel dat wordt genoemd zijn de mogelijke grenseffecten die kunnen optreden bij uniformering van de btw-tarieven. Wanneer Nederland alle goederen en diensten tegen een uniform tarief belast, zullen producten en diensten in Duitsland en België goedkoper zijn aangezien deze nog tegen een verlaagd tarief belast worden van respectievelijk 7% en 6%. Inwoners van Nederland aan de grens kunnen producten en diensten die eerst onder het verlaagde tarief vielen dan in Duitsland of België gaan aanschaffen. De beoogde opbrengst van de btw zal dan minder groot zijn dan verwacht waardoor de belasting op arbeid minder verlaagd kan worden om de inkomsten voor de overheid gelijk te houden. Uit het onderzoek van F. Cörvers en K. van Oosterhout blijkt echter dat de verwachting is dat deze grenseffecten minimaal zullen zijn. Ook in Denemarken, waar een uniform btw-tarief wordt gehanteerd, is onderzoek gedaan naar de mogelijke grenseffecten naar Duitsland. Het resultaat was dat deze grenseffecten verwaarloosbaar zijn.

Verder volgt dat uniformering van de btw-tarieven zal zorgen voor een gevoelsinflatie. Eenzelfde hoeveelheid boodschappen wordt voor consumenten dan ook duurder. Doordat de belasting op arbeid verlaagd wordt, zullen consumenten er echter niet in koopkracht op achteruit gaan. Het is de taak van de overheid om dit tijdig en duidelijk te communiceren naar de bevolking. Zij ervaren namelijk vaker de hogere belasting op bestedingen dan de lagere belasting op arbeid.

Mocht er een uniform btw-tarief ingevoerd worden, kan er gekozen worden voor een viertal implementatiemogelijkheden. Namelijk een budgettaire overgang waarbij de opbrengsten van de btw gelijk blijft waarbij het tarief dat gehanteerd moet worden dan 17,4% bedraagt. Het nadeel bij deze mogelijkheid is echter dat de btw-opbrengst gelijk zal blijven waardoor de belasting op arbeid niet zonder meer verlaagd kan worden. Ditzelfde geldt voor het systeem waarbij groente en fruit tegen het verlaagde tarief belast blijven en het algemene tarief verlaagd wordt om de btw-opbrengst gelijk te houden. Uniformering van de btw-tarieven dient echter gepaard te gaan met een verlaging van de belasting op arbeid om herverdeling tussen inkomensgroepen te bereiken. Er kan ook voor een btw-systeem worden gekozen waarbij alle producten en diensten tegen 21% worden belast. Bij de laatste twee mogelijkheden wordt er een uitzondering gemaakt voor groente en fruit. Groente en fruit kan tegen het nu verlaagde tarief van 9% belast blijven, of zoals kabinet-Rutte IV heeft aangekondigd tegen een nultarief worden belast. Bij elke implementatiemogelijkheid is er gekeken naar de voor- en nadelen.

Vooral is van belang dat de grootste beweegredenen voor een uniform btw-tarief is dat de belasting op arbeid verlaagd moet worden voor de beoogde herverdeling. Het btw-systeem waarbij alle producten en diensten tegen 21% worden belast, zorgt voor de grootst mogelijke verlaging van de belasting op arbeid. De politiek en wetenschap hebben zich echter al vaak negatief uitgelaten over een verhoging van de btw op groente en fruit. Dit was ook het geval toen het verlaagde tarief in 2019 van 6% naar 9% werd verhoogd. De verhoging van de btw op groente en fruit zal dan ook tot de nodige afkeer leiden. Het systeem waarbij groente en fruit tegen 9% wordt belast, heeft dan ook de voorkeur. De meest realistische optie is echter om, aangezien kabinet-Rutte IV de belasting op groente en fruit wil verlagen, groente en fruit tegen 0% te belasten.

6.3 Beantwoording probleemstelling

De probleemstelling van deze scriptie luidde als volgt:

Moet Nederland een uniform btw-tarief hanteren en zo ja, op welke manier moet dit worden ingevoerd zodat de voordelen optimaal benut worden en de nadelen zoveel mogelijk gemitigeerd?

Uit deze scriptie is gebleken dat de beweegredenen achter een gedifferentieerd tarievenstelsel zijn achterhaald aangezien de beoogde herverdeling immers niet wordt bereikt. Een geschikter instrument om de beoogde herverdeling tussen inkomensgroepen te bereiken is de belasting op arbeid te verlagen. Om de opbrengsten voor de overheid minimaal gelijk te laten blijven, zal de belastingopbrengst op een ander gebied verhoogd moeten worden. Uniformering van de btw-tarieven zal ervoor zorgen dat de belastingopbrengst van de btw omhoog gaat doordat goederen en diensten die nu onder het verlaagde tarief vallen, belast zullen worden tegen een hoger tarief. Niet alleen zorgt uniformering van de btw-tarieven voor een hogere opbrengst, ook zorgt het voor een eenvoudiger belastingstelsel en meer neutraliteit hetgeen resulteert in een hogere welvaartswinst voor Nederland. Daartegenover staat dat de mogelijk nadelige effecten minimaal zijn.

Mijn conclusie is dan ook dat Nederland dient over te stappen naar een btw-systeem met een uniform tarief. Er zal hierbij niet worden gekozen voor een budgettaire neutrale overgang aangezien de voordelen dan niet optimaal benut worden. Wanneer alle goederen en diensten, buiten groente en fruit, tegen 21% worden belast, zal de belastingopbrengst het hoogst zijn. Dit resulteert in een grotere verlaging van de belasting op arbeid om zo de beoogde herverdeling te bereiken. Groente en fruit zal, mede door de plannen van kabinet-Rutte IV, naar alle waarschijnlijkheid tegen een nultarief worden belast. Dit laatste zorgt er ook voor dat de mogelijke grenseffecten minimaal zullen zijn. Nederland zal dan ook een uniform btw-tarief moeten hanteren waarbij alle goederen en diensten belast worden tegen 21% met uitzondering van groente en fruit dat tegen een nultarief worden belast. Ook zorgt het uniformeren van de btw-tarieven voor de laagste administratieve lastendruk voor bedrijven aangezien zij de producten en diensten, buiten groente en fruit, niet administratief te hoeven splitsen. De procedures bij de Belastingdienst zijn zo ook verleden tijd.

Mijn aanbeveling is ook om een uniform tarief zo snel mogelijk, waarmee een directe overgang wordt bedoeld, in te voeren gezien de voordelen die hiermee behaald worden. Er zal echter vanuit de overheid duidelijk gecommuniceerd moeten worden wat de beweegreden is voor het uniformeren van de tarieven. Nederland dient dan ook per 1 januari 2023 over te stappen naar een moderner btw-systeem met een uniform tarief.

Bibliografie

Geraadpleegde literatuur

Beelen, S. (2010), 'Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt', Deventer: Kluwer.

Bettendorf, L., & Cnossen, S., februari 2014, 'Bouwstenen voor een moderne btw'.

BRO, 2009, 'Grenzeloos winkelen 2009', Limburg: BRO

Centraal Bureau van de Statistiek, 2005, 'De Nederlandse economie 2004', Voorburg: Centraal Bureau voor de Statistiek.

Centraal Bureau van de Statistiek, 4 december 2010, 'Overheid: ontvangen belastingen en wettelijke premies'.

Centraal PlanBureau, 'Kansrijk belastingbeleid', Den Haag: CPB.

Cnossen, S., & Jacobs, B., 2019, 'Ontwerp voor een beter belastingstelsel', Meppel: ESB.

Cörvers, F., & Oosterhout, V. K., 2018, 'Verkenning van grenseffecten van verhoging lage btw-tarief;', Maastricht: Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and mobility / ITEM.

De Kam, E., 2011, 'Krijgt Nederland een uniform btw-tarief?', Noordhoff Uitgevers

Harding, M., Leibtag, E., & Iovenheim, M., 2012, 'The heterogeneous geographic and socioeconomic incidence of cigarette taxes: evidence from Nielsen Homescan Data, American Economic Journal: Economic Policy.

J.C. de Jager, minister van Financiën, 7 april 2010, 'Rapport studiecommissie Belastingstelsel'.

Joosten, P., & Kroesen, D., 2016, 'De echte paradox in de btw', *BtwBrief*.

Keen, M., 2013, 'The anatomy of the VAT. *National Tax Journal*'.

NOAB, 2011, 'Onderzoek naar uniform btw-tarief'.

Redactie Weekblad Fiscaal recht, 1955, 'De wet op de omzetbelasting 1954', Weekblad Fiscaal Recht.

Spierings, B., & Van der Velde, M., 2008, 'Shopping, borders and unfamiliarity: Consumer mobility in Europe', Tijdschrift voor Economische en Sociale Geografie.

Smit, de R.C. & Stevens, L., 2015, 'Elementair belastingrecht: voor economen en bedrijfsjuristen', Deventer: Wolters Kluwer.

Van Doesum, A., 2009, 'Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW', Tilburg: Kluwer.

Van Hilten, M., & Van Kesteren, H., 2020, 'Omzetbelasting', Deventer: Wolters Kluwer.

Online bronnen

Andringa, R., april 2014, 'btw-nultarief bij export en intracommunautaire leveringen', <https://www.sva.nl/weg-en-wagen/btw-nultarief-bij-export-en-intracommunautaire-leveringen#:~:text=Het%20nultarief%20bestaat%2C%20omdat%20de,in%20Nederland%20omzetbelasting%20te%20heffen.>

Bettendorf, L. & Cnossen, S., februari 2014, 'Bouwstenen voor een moderen btw', <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-policy-brief-2014-02-bouwstenen-voor-een-moderne-btw.pdf>

CBS, 2 januari 2019, 'Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard', [https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/01/opbrengst-btw-groeit-in-50-jaar-tot-meer-dan-50-miljard#:~:text=De%20belasting%20op%20de%20toegevoegde,van%20Financi%C3%ABn%2C%20Najaarsnota%202018\)](https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/01/opbrengst-btw-groeit-in-50-jaar-tot-meer-dan-50-miljard#:~:text=De%20belasting%20op%20de%20toegevoegde,van%20Financi%C3%ABn%2C%20Najaarsnota%202018)

ChristenUnie, 'Belastingtarief. <https://www.christenunie.nl/standpunt/belastingtarief>

De Boer, J., 6 april 2018, 'Waarom afschaffing van het lage btw-tarief geen bedreiging is voor lagere inkomens, maar een algemene btw-verhoging wel', <https://www.businessinsider.nl/waarom-afschaffing-van-het-lage-btw-tarief-geen-bedreiging-voor-lagere-inkomens-maar-een-algemene-btw-verhoging-wel/>

De zaak, 18 februari 2021, 'BTW tarieven in Europa, <https://www.driv.nl/themas/btw/>

Dijkstra, J. & Mellens, M., 17 september 2013, 'Schatting effect btw-verhoging op inflatie', <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-achtergronddocument-schatting-effect-btw-verhoging-op-inflatie.pdf>

DRV, 'Belasting toegevoegde waarde (BTW)', <https://www.driv.nl/themas/btw/>

Europa NU, 'Nieuwe regels voor btw-tarieven bieden de lidstaten meer flexibiliteit en ondersteunen de groene, digitale en volksgezondheidsprioriteiten van de EU', <https://www.europa->

nu.nl/id/vlojf4q6woxv/nieuws/nieuwe_regels_voor_btw_tarieven_bieden?ctx=vim2bx14ecsu&start_t
b1=10

Pauw, M., 16 december 2021, 'Dit ga je in je portemonnee merken van kabinet-Rutte IV',
<https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5274165/kabinet-rutte-4-regeerakkoord-nieuwe-plannen-portemonnee-geld-belasting>

PWC, 25 oktober 2019, 'Verlaagd tarief voor e-publicaties', <https://www.pwc.nl/nl/actueel-en-publicaties/belastingnieuws/pwc-prinsjesdag-special/belastingplan-2020-verlaagd-btw-tarief-e-publicaties.html>

Rabobank, 27 augustus 2019, 'Verhoging laag btw-tarief van 6% naar 9%: de stand van zaken',
<https://www.ikgastarten.nl/belasting/belastingaangifte/verhoging-laag-btw-tarief-van-6-naar-9-de-stand-van-zaken>

Ruis, E., 15 april 2016, 'Alva en de Tiende Penning', <https://historiek.net/alva-en-de-tiende-penning/58356/>

Veltman, F., 2001, 'De Komst van de BTW', <https://www.anderetijden.nl/aflevering/566/De-komst-van-de-BTW>

Winterman, P., 19 april 2018, 'Kabinet houdt vast aan hogere btw op groente en fruit',
<https://www.ad.nl/politiek/kabinet-houdt-vast-aan-hogere-btw-op-groente-en-fruit~a9909002/>

Wolters Kluwer, 14 december 2021, 'Nieuwe regels voor btw-tarieven leiden tot keuzestress en een toenemende complexiteit', <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/nieuwe-regels-voor-btw-tarieven-leiden-tot-keuzestress-en-een-toenemende-complexiteit/>

Jurisprudentie

Hof van Justitie 1 april 1982, ECLI:EU:C:1982:121

Hof van Justitie 14 februari 1985, ECLI:EU:C:1985:74 (Rompelman)

Hof van Justitie 11 juli 1991, ECLI:EU:C:1991:315 (Lennartz)

Hof van Justitie 3 maart 1994, ECLI:EU:C:1994:80

Hof van Justitie 29 februari 1996, ECLI:EU:C:1996:67 (INZO)

Hof van Justitie 24 oktober 1996, ECLI:EU:C:1996:400

Hof van Justitie 7 september 1999, ECLI:EU:C:1999:390

Hof van Justitie 12 mei 2011, ECLI:EU:C:2011:300 (JP Morgan)

Hof van Justitie 21 juli 2011, ECLI:EU:C:2011:508

Hof van Justitie 29 juli 2012, ECLI:EU:C:2012:497 (Rēdlihs)

Hof van Justitie 10 november 2016, ECLI:EU:C:2016:855 (Baštová)

Hof van Justitie 11 september 2014, ECLI:EU:C:2014:2207 (K OY)

Hoge Raad 5 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW9011 m.n.t, L.F. Ploeger

Parlementaire stukken

Brief Staatssecretaris van Financiën, 23 december 2008, nr. DV08/1010

Brief Staatssecretaris van Financiën, 27 maart 2018, nr. 2018-0000042000

Kamerbrief 3 juli 2020, prijsontwikkeling elektronische publicaties

Kamerstukken II 1932/33, 305, nr. 3

Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3

Kamerstukken I 2008/09, 22112, nr. 764

Kamerstukken I 2011/12, 32740, nr. 3

Kamerstukken II 2017/18, 22112, nr. 2496

Kamerstukken II 2017/18, 32140, nr. 33

Tweede Kamer, vergaderjaar 2018-2019, 35200, nr. 13

Voorstellen/onderzoeken Europese Commissie

European Commission, 22 July 1996, ‘A common System of VAT’

European Commission, January 2006, ‘Study on the economic and technical evolution of the scientific publication markets in Europe’

European Commission, 21 June 2007, ‘Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union’

European Commission, 2021, ‘VAT rates applied in the Member States of the European Union’

European Commission, 16 June 2014, ‘Taxation trends in the European Union’

European Commission, 7 December 2021, 'New rules on VAT rates offer Member States more flexibility while supporting the EU's green, digital and public health priorities'