

Bijlage 5 – Beleidsruimte btw-tarievenrichtlijn

1. Inleiding

Op 6 april 2022 is 'de Btw-tarievenrichtlijn' in werking getreden.¹ Deze richtlijn wijzigt de Btw-richtlijn 2006² en biedt EU-lidstaten meer beleidsruimte bij het vaststellen van verlaagde btw-tarieven en nultarieven.

Hieronder worden de belangrijkste elementen van deze richtlijn benoemd. Daarbij licht ik toe hoe het kabinet om wil gaan met de nieuwe beleidsruimte die deze richtlijn biedt. In algemene zin geldt dat niet verplicht, mogelijk of vanzelfsprekend is dat (alle) gecreëerde beleidsruimte wordt benut. Dat zal nader worden toegelicht. Ook geef ik hiermee uitvoering aan mijn toezegging tijdens het debat over de ontwikkeling van de koopkracht en de stijgende energieprijzen.³

2. Nieuwe tariefstructuur Btw-richtlijn

Het uitgangspunt van de Btw-richtlijn 2006 is dat alle goederenleveringen en diensten belast zijn tegen het algemene btw-tarief. Lidstaten konden naast het algemene tarief (van minimaal 15%), twee verlaagde tarieven (van minimaal 5%) toepassen.⁴ Deze verlaagde btw-tarieven kunnen in beginsel alleen worden toegepast op bepaalde goederenleveringen en diensten, opgenomen in een lijst (bijlage III) bij de Btw-richtlijn 2006. Bij toepassing van verlaagde tarieven moet het Europeesrechtelijke beginsel van fiscale neutraliteit worden gerespecteerd. Goederen of diensten die vanuit het oogpunt van de modale consument soortgelijk zijn, moeten voor de btw ook gelijk worden behandeld.⁵

Door de Btw-tarievenrichtlijn is het voortaan mogelijk om naast twee verlaagde btw-tarieven, ook één super-verlaagd (tussen 0% en 5%) en een nultarief (0%) toe te passen op bepaalde goederenleveringen en diensten uit bijlage III. De lijst is ook uitgebreid waardoor op meer goederenleveringen en diensten een verlaagd tarief kan worden toegepast.

Het vaststellen van verlaagde tarieven is echter niet onbegrensd. Ter voorkoming van een te ruime toename van de toepassing van verlaagde tarieven en de daarmee gepaarde budgettaire uitholling, geldt dat elke lidstaat op maximaal 24 punten van bijlage III een verlaagd tarief mag toepassen. Daarnaast kunnen lidstaten op zeven aangewezen categorieën⁶ een super-verlaagd of nultarief toepassen.

Verschillende lidstaten was toegestaan om specifieke afwijkingen van de Btw-richtlijn, zogenoemde derogaties te hebben. Op basis daarvan konden bepaalde lidstaten verlaagde tarieven toepassen in situaties waar de Btw-richtlijn niet algemeen in voorzag. Deze derogaties waren veelal verkregen bij toetreding tot de Europese Unie. Deze derogaties zagen op de toepassing van een nultarief, een super-verlaagd tarief of een zogenoemde *parking rate* (een tarief tussen de 12% en 15%) op goederenleveringen en diensten die niet waren opgenomen in bijlage III. Een aantal van deze derogaties zijn voortaan opgenomen in de vernieuwde bijlage III. Op die manier kunnen alle lidstaten deze toepassen. Een aantal andere derogaties mogen lidstaten tijdelijk (blijven) toepassen. Sommige van deze derogaties zijn ook voor andere lidstaten toepasbaar. Voorwaarde voor die andere lidstaten is dat de afwijkingen uiterlijk 18 maanden na inwerkingtreding van de Btw-tarievenrichtlijn in nationale wetgeving zijn vastgelegd en dat de verlaagde tarieven onder dezelfde voorwaarden worden toegepast als de lidstaat die de derogatie had.

¹ Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft (PbEU L 107 van 6 april 2022).

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006).

³ Debat over de ontwikkeling van de koopkracht en de stijgende energieprijzen, 30 maart 2022.

⁴ Lidstaten konden om fiscaaltechnische redenen overigens al een nultarief toepassen voor het internationale goederen- en dienstenverkeer. De achtergrond daarvan wordt in onderdeel 3-B nader toegelicht.

⁵ Dat kan aan de orde zijn bij een bijzondere btw-behandeling van duurzame, biologische, circulaire of tweedehandse varianten van hetzelfde product.

⁶ Namelijk punten 1 t/m 6 en 10 quater van bijlage III: goederenleveringen of diensten die volgens de Richtlijn worden geacht te voorzien in basisbehoeften, namelijk die verband houden met de levering van levensmiddelen, water, geneesmiddelen, farmaceutische producten, gezondheids- en hygiëneproducten, vervoer van personen, bepaalde culturele producten (boeken, kranten en tijdschriften) en zonnepanelen.

3. Uitbreiding bijlage III

Nederland heeft tijdens de onderhandelingen over de Btw-tarievenrichtlijn ingezet op meer beleidsruimte, om een meer gelijk speelveld tussen lidstaten te bereiken en in het bijzonder om bepaalde wensen en toezeggingen van/aan de Tweede Kamer mogelijk te kunnen maken. Zo heeft Nederland – met het oog op administratieve lasten, doenvermogen en uitvoerbaarheid – actief gepleit voor een nultarief op zonnepanelen⁷, en – naar aanleiding van de motie Grinwis⁸ – voor een verlaagd tarief voor kringloopwinkels. Dat laatste is in tegenstelling tot een nultarief voor zonnepanelen in de onderhandelingen onhaalbaar gebleken.

In de beginfase van de onderhandelingen heeft Nederland kunnen instemmen met een voorstel om de lijst met goederenleveringen en diensten waarvoor lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen (positieve lijst), te vervangen door een lijst met goederenleveringen en diensten waarvoor geen verlaagd tarief mag worden toegepast (negatieve lijst).⁹ Die insteek bleek niet haalbaar. Uiteindelijk is het compromis (wederom) een positieve lijst geworden (de nieuwe bijlage III). Dat compromis betekent ook dat niet alle nieuwe beleidsruimte voortkomt uit expliciete wensen van Nederland.

Een inventarisatie van de nieuwe beleidsruimte is opgenomen in appendix 1 bij deze brief. De verruiming valt ruwweg in te delen in de volgende vier categorieën¹⁰:

1. *Derogaties van bepaalde lidstaten toepassen die nu voor alle lidstaten mogelijk worden (gelijk speelveld):*

Lidstaten kunnen bijvoorbeeld de productie van publicaties van organisaties zonder winstoogmerk¹¹ en de levering van kinderkleding en –schoeisel¹² onder een verlaagd tarief brengen.

2. *Een klimaatneutrale en groene economie:*

De lidstaten hebben onder meer de levering en installatie van zonnepanelen¹³ en bepaalde zeer efficiënte emissiearme verwarmingssystemen¹⁴ onder het toepassingsbereik voor verlaagde btw-tarieven willen brengen. Ook de levering van elektriciteit, stadsverwarming en -koeling en bepaalde biogassen kan permanent onder een verlaagd tarief worden gebracht.¹⁵ Op bepaalde fossiele brandstoffen zoals aardgas en hout dat als brandhout wordt gebruikt kan tot uiterlijk 2030 een verlaagd tarief worden toegepast omdat deze brandstoffen schadelijk zijn voor het klimaat¹⁶.

3. *Gezondheidszorg:*

De lidstaten kunnen een verlaagd tarief toepassen op onder meer farmaceutische producten¹⁷ en medische uitrusting¹⁸. Hierdoor kunnen bijvoorbeeld mondkapjes ook onder een nul- of (super-) verlaagd tarief worden gebracht. Ook meer apparaten en hulpmiddelen die worden gebruikt in de gezondheidszorg of die door mensen met een handicap worden gebruikt, goederen die essentieel zijn om handicaps te compenseren en te boven te komen vallen onder dit punt.

⁷ Zie ook onderdeel 3-B.

⁸ Kamerstukken II, 2020/21, 32 852, nr. 147.

⁹ Dit hing ook samen met het startpunt dat de Btw-tarievenrichtlijn afhankelijk zou zijn van voorstellen om te komen tot een definitief btw-systeem voor B2B (business-to-business)-transacties. Zie ook het BNC-fiche bij het oorspronkelijke voorstel: Kamerstukken II 2017/18, 22 112 nr. 2496

¹⁰ Deze indeling dient om inzichtelijk te maken wat de wijzigingen op hoofdlijnen inhouden. Dit is geen uitputtende opsomming. Voor meer informatie wordt verwezen naar appendix I.

¹¹ Punt 6 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

¹² Punt 24 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

¹³ Punt 10 quater van bijlage III van de Btw-richtlijn.

¹⁴ Punt 22 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

¹⁵ De tijdelijke verlaging was nog gebaseerd op artikel 102 van de Btw-richtlijn 2006.

¹⁶ Zie ook punt 22 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

¹⁷ Punt 3 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

¹⁸ Punt 4 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

4. *Modernisering:*

De lidstaten hebben toepassing van een verlaagd btw-tarief mogelijk gemaakt op toegang tot livestreaming van evenementen en voorzieningen¹⁹ en sportevenementen²⁰. De lidstaten kunnen vanaf 1 januari 2025 een verlaagd tarief op deze diensten toepassen. Namelijk vanaf het moment dat de regels betreffende de plaats van de dienst voor deze prestaties zijn gewijzigd.

Tijdens het debat over de ontwikkeling van de koopkracht en de stijgende energieprijzen heb ik bij de appreciatie van drie moties aangegeven om, na het aannemen van de richtlijn, aan te geven wat er wel onder de Btw-tarievenrichtlijn kan en wat niet.

- Op de levering van dubbel glas, zonnepanelen en isolatiematerialen, zoals voorgesteld in de moties van de Tweede Kamerleden Van Raan²¹ en Dassen,²² kan geen nul- noch een verlaagd tarief worden toegepast.
- Op de levering van zonnepanelen en warmtepompen kan – beide onder voorwaarden²³ - respectievelijk een nultarief en een verlaagd tarief worden toegepast.
- Op isolatiewerkzaamheden is in Nederland reeds het verlaagde tarief van toepassing.²⁴ Een nultarief op die werkzaamheden is en wordt op grond van de Btw-richtlijn niet mogelijk.
- Het aanbrengen van (dubbel) glas, wat op grond van de Btw-richtlijn reeds mogelijk is²⁵, valt in Nederland onder het verlaagde tarief.
- Op het installeren van (kwalificerende) zonnepanelen en warmtepompen kan door de Btw-tarievenrichtlijn ook respectievelijk een nultarief en een verlaagd tarief worden ingevoerd.

In dit debat is ook een motie ingediend door de Tweede Kamerleden Inge van Dijk en Van der Molen.²⁶ Daarin wordt de regering verzocht om te onderzoeken of het verlaagde btw-tarief op openbaarvervoersbewijzen tijdelijk naar 0% kan worden gebracht. De btw-tarievenrichtlijn staat dit toe.²⁷

In het vervolg van deze brief wordt ingegaan op hoe het kabinet in algemene zin om wil gaan met de nieuwe beleidsruimte die de Btw-tarievenrichtlijn biedt. Daarbij wordt achtereenvolgens ingegaan op: (A) algemene overwegingen, (B) het nultarief, (C) het verlaagde tarief (9%) en (D) overige wijzigingen. Hierin wordt ook besproken hoe wordt omgegaan met de mogelijkheden die de Btw-tarievenrichtlijn biedt ten aanzien van de producten en diensten die in de drie moties zijn genoemd.

A. Algemene overwegingen

Zoals hiervoor aangegeven is Nederland niet verplicht (de volledige) gecreëerde beleidsruimte te benutten. De begrenzing van het gebruik van een verlaagd tarief tot maximaal 24 punten beperkt de beleidsruimte ook.²⁸ Het eventueel gebruik maken van nieuwe mogelijkheden voor toepassing van een verlaagd- of nultarief zou het introduceren of uitbreiden van een fiscale regeling zijn. Dat vergt een zorgvuldige afweging, waarbij het beleidsdoel scherp wordt gedefinieerd en wordt bezien of een fiscale subsidie het meest geschikte instrument is om het beoogde doel te bereiken. Een dergelijke stap vraagt ook om een analyse en weging van de doeltreffendheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en budgettaire inpasbaarheid. Een eventueel beleidsvoornemen moet daarbij worden getoetst aan het toetsingskader fiscale regelingen.²⁹ Als op grond van dat kader een

¹⁹ Punt 7 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

²⁰ Punt 13 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

²¹ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 XV nr. Nr. 136

²² Kamerstukken II 2021/22, 35 925 XV nr. Nr. 138 en 139.

²³ Namelijk de levering en installatie van zonnepanelen op en in de onmiddellijke nabijheid van particuliere woningen, huisvesting en openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang. Warmtepompen moeten kwalificeren als: zeer efficiënte emissiearme verwarmingssystemen die voldoen aan bepaalde de benchmarks voor emissies (zie punt 22 van bijlage III).

²⁴ Op grond van punt 10 bis van bijlage III van de Btw-richtlijn welke is geïmplementeerd in tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968 in post b. 19

²⁵ Op grond van punten 10 en 10 bis uit bijlage III van de Btw-richtlijn.

²⁶ Kamerstukken II 2021/22, 35 925 XV nr. Nr. 132.

²⁷ Punt 5 van bijlage III van de Btw-richtlijn.

²⁸ Met name omdat Nederland reeds op 21 punten het verlaagde tarief toepast. Zie ook onderdeel 3-C.

²⁹ Zie Rijksbegrotingsvoorschriften model 4.55: Toetsingskader fiscale regelingen.

overheidsinterventie via de btw in beeld zou komen, blijft een zorgvuldige beoordeling en afweging nodig zoals hierboven beschreven.

Complexiteit en uitvoerbaarheid

In Nederland bestaan voor de btw op dit moment drie tarieven: 0%, 9% (verlaagd) en 21% (algemeen). Het kabinet is niet van plan om extra tarieven toe te voegen aan de huidige structuur van drie tarieven. Een toename van het aantal tarieven maakt het systeem complexer voor zowel het bedrijfsleven als de Belastingdienst. Daarnaast is het voor de Belastingdienst op zijn vroegst vanaf 2026 mogelijk om een extra btw-tarief in te voeren, omdat dit een nieuw ICT-systeem vergt.³⁰ Het implementeren van een extra (super-)verlaagd tarief om gebruik te kunnen maken van derogaties van andere lidstaten³¹ is daarmee zowel niet wenselijk als de komende jaren niet mogelijk. Het kabinet is daarom niet van plan gebruik te maken van deze beleidsruimte.

Doeltreffendheid, doelmatigheid en budgettaire inpasbaarheid

Het introduceren van een verlaagd btw-tarief (of nultarief) voor goederenleveringen en diensten waarop op dit moment niet het verlaagde (of nul) tarief van toepassing is, vraagt om het doorlopen van het toetsingskader fiscale regelingen. Onderdeel daarvan is de beoordeling van de vraag of een (financiële) overheidsinterventie noodzakelijk is, en zo ja, of een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie of heffing. De heffing van btw is een belangrijke opbrengstenbron voor de Staat.³² Het genereren van een belastingopbrengst is het primaire doel van de btw. De btw is in de regel minder geschikt voor het behalen van andere beleidsdoelstellingen, zoals inkomensbeleid. Met name omdat veelal blijkt dat diezelfde doelstellingen, met een beperktere of zonder budgettaire derving, beter bereikt worden met andere instrumenten. Diverse onderzoeken van onder andere het CPB laten zien dat het hanteren van verlaagde btw-tarieven als beleidsinstrument beperkt doelmatig en doeltreffend is.³³ Uit dit onderzoek blijkt onder meer dat een verlaagd btw-tarief een ondoelmatig instrument is om de belastingdruk van lagere inkomensgroepen te verminderen. De belastingderving van verlaagde tarieven op 'basisbehoeften' is groot³⁴, maar de bereikte herverdeling is relatief beperkt. Doelmatiger alternatieven om de belastingdruk van lagere inkomensgroepen te verminderen zijn voorhanden in de inkomstenbelasting. Voorts is de btw volgens het CPB niet een geëigend instrument om prijzen te corrigeren voor positieve interne of externe effecten. Gerichte subsidies zijn daarvoor in veel gevallen een doelmatiger instrument, want subsidies komen daar terecht waar het maatschappelijke rendement het grootst wordt geacht. Daarnaast kunnen ook regulering, normering, geboden of verboden in bepaalde gevallen doeltreffender zijn dan prijssturing (via de btw).

Daarbij is van belang dat de btw altijd indirect werkt. De btw is bij wet verschuldigd door de (btw-)ondernemer; niet de consument. Zodoende komt een verlaging in beginsel ook terecht bij ondernemers (zij hoeven minder btw af te dragen). Dat ondernemers de prijzen na een btw-tariefsaanpassing met diezelfde hoeveelheid verhogen of verlagen kan, op een enkele uitzondering na,³⁵ niet worden afgedwongen. Uit internationaal onderzoek blijkt dat prijsaanpassingen na tariefsaanpassingen over het algemeen niet volledig zijn en bovendien sterk verschillen per type aanpassing: een verandering in het standaard tarief werkt zo goed als volledig door, een verplaatsing van het ene naar het andere tarief veel minder.³⁶

Eind 2022 wordt de doelmatigheid en doeltreffendheid van de huidige toepassing van het verlaagde btw-tarief breed geëvalueerd. Daarin worden bovenstaande wetenschappelijke observaties in meer detail onderzocht. De uitkomsten van die evaluatie kunnen naar verwachting begin 2023 aan de Tweede en Eerste Kamer worden verzonden. Het uitgangspunt van het kabinet

³⁰ Zie ook de bijlage bij het Belastingplan 2022: Uiterste data parameteraanpassingen Belastingdienst, Douane, Toeslagen 2021.

³¹ Deze afwijkingen van andere lidstaten zijn opgenomen in appendix 2.

³² Kamerstukken II 2021/22, 35 925, nr. 1.

³³ CPB Policy brief 2014/02, 'Bouwstenen voor een modern btw'.

³⁴ Zo heeft het verlaagde btw-tarief op voedingsmiddelen en water een budgettaire belang van bijna 7 miljard euro. Zie ook kamerstukken II 2021/22, 35 925, nr. 2, p. 90.

³⁵ Antwoord op vragen van het lid Alkaya over het BTW-tarief op openbaar vervoer, 13 mei 2022 (2022D18929)

³⁶ Benedek, Dora and De Mooij, Ruud A. and Keen, Michael and Wingender, Philippe, Estimating VAT Pass Through (September 2015). IMF Working Paper No. 15/214.

is om de resultaten van die evaluatie af te wachten alvorens nieuw ontstane beleidsruimte, voor zowel een verlaagd als een nultarief, eventueel te benutten. De inzichten uit die evaluatie kunnen dan worden meegenomen bij die afweging. Er wordt in die evaluatie – conform toezeggingen aan de Tweede Kamer³⁷ – overigens ook specifiek gekeken naar het verlaagde btw-tarief voor e-publicaties en sierteelt.

B. Het nultarief

In tabel II bij de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn de goederenleveringen en diensten opgenomen waarop Nederland een nultarief toepast. Dat nultarief ziet op dit moment met name op het internationale goederen- en dienstenverkeer en is fiscaaltechnisch van aard: ingegeven door het principe dat prestaties belast worden in het land waar zij worden verbruikt, het zogenoemde bestemmingslandbeginsel. Nederland kent momenteel geen nultarief op andere leveringen of diensten.

In het coalitieakkoord is opgenomen dat wordt bezien hoe op termijn de btw op groente en fruit naar 0% kan worden verlaagd. In dat onderzoek, in samenhang met een onderzoek naar een suikerbelasting, zal worden beschouwd hoe een nultarief kan bijdragen aan de volksgezondheid. In het genoemde onderzoek, dat wordt gedaan door het ministerie van Volksgezondheid Welzijn en Sport en het ministerie van Financiën gezamenlijk, spelen complexiteit (afbakening), doeltreffendheid, doelmatigheid, uitvoerbaarheid en budgettaire inpasbaarheid een belangrijke rol. De inzichten die voortkomen uit de evaluatie van verlaagde btw-tarieven worden ook meegenomen in dit onderzoek.

Het vorige kabinet heeft toegezegd om – indien een nultarief op zonnepanelen mogelijk wordt – de mogelijkheden en budgettaire consequenties daarvan in kaart te brengen en te besluiten over het al dan niet implementeren van een dergelijke maatregel in nationale wetgeving. De budgettaire impact is relatief beperkt aangezien de meeste particuliere zonnepaneelhouders nu (grotendeels) recht op teruggaaf van btw op de aanschaf en installatie van zonnepanelen hebben. De vermindering van administratieve- en uitvoeringslasten voor particuliere zonnepaneelhouders (doenvermogen) en de Belastingdienst (uitvoerbaarheid) is de voornaamste doelstelling van de voorgestelde introductie van een btw-nultarief op de levering en installatie van zonnepanelen op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen. Mede om die reden heeft er ook een internetconsultatie plaatsgevonden en wordt de maatregel door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets.

C. Het verlaagde tarief

In tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968 staan de producten en diensten waarop Nederland op dit moment het verlaagde tarief toepast. Daaruit blijkt dat Nederland reeds op 21 punten uit bijlage III van de Btw-richtlijn het verlaagde tarief toepast.³⁸ Het met deze belastinguitgaven gemoeide budgettaire belang is aanzienlijk: circa 11 miljard euro in 2021,³⁹ waarvan circa 6,8 miljard ziet op het verlaagde tarief op voedingsmiddelen en water.⁴⁰ Gezien het maximum van 24 punten waarop een verlaagd tarief mag worden toegepast, is de extra beleidsruimte niet onbegrensd. Iedere uitbreiding van het verlaagde tarief beïnvloedt immers de potentiële beleidsruimte in de toekomst. Mede om die reden is – naast de algemene overwegingen – het uitgangspunt van het kabinet om de resultaten van eerdergenoemde evaluatie af te wachten om te besluiten over het al dan niet benutten van de (beperkte) ontstane beleidsruimte.

Het kabinet ziet de wijzingen van de Btw-richtlijn als aanleiding om een sinds 2005 bestaande goedkeuring integraal te codificeren (Fiscale verzamelwet 2024). Deze goedkeuring maakt toepassing van het verlaagde btw-tarief mogelijk voor het opfokken van bepaalde dieren –

³⁷ Zie Aangangsel Handelingen II 2019-2020, nr. 4074 respectievelijk Aangangsel Handelingen II, 2020–2021, nr. 2851.

³⁸ Niet alle leveringen en installaties van zonnepanelen kunnen onder het nultarief worden gebracht. Dit komt omdat de reikwijdte van de richtlijnbevestiging is beperkt tot levering en installatie van zonnepanelen op bepaalde gebouwen (waaronder particuliere woningen). Zie voor de exacte reikwijdte punt 10quater van bijlage III van de Btw-richtlijn.

³⁹ Zie ook Kamerstukken II 2021/22, 35 925, nr. 2, p. 90.

⁴⁰ Verder is het budgettaire belang van het verlaagde tarief op geneesmiddelen en hulpmiddelen ca. 1.5 mld, op culturele goederen en diensten ca. 708 mln, op arbeidsintensieve diensten ca. 886 mln, en op de overige prestaties ca. 1.4 mld.

waaronder het opfokken van alle paarden - en het opkweken van bepaalde planten, groenten en dergelijke.⁴¹

D. Overige wijzigingen

De Btw-tarievenrichtlijn wijzigt ook de (marge)regeling specifiek voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiques. De huidige regeling voorziet erin dat bij genoemde goederen geen btw wordt geheven over de aankoopprijs (wat het uitgangspunt in de btw is), maar over de marge die een wederverkoper ontvangt (verkoopprijs vermindert met de aankoopprijs). De margeregeling kan vanaf 1 januari 2025 niet meer worden toegepast als een wederverkoper de goederen heeft ingekocht tegen een ander tarief dan het algemene tarief.⁴² Het kabinet is van plan om deze wetswijziging mee te laten lopen met de Fiscale Verzamelwet 2024.

4. Tot slot

Met het voorgaande heb ik uitvoering gegeven aan mijn toezegging tijdens het debat over de ontwikkeling van de koopkracht en de stijgende energieprijzen. Het kabinet zal naar verwachting begin 2023 de uitkomsten van de brede evaluatie naar verlaagde btw-tarieven, tezamen met een appreciatie aan uw Kamer toezenden. Tevens zal ondergetekende, samen met de staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, vóór de zomer uw Kamer informeren over het plan van aanpak met betrekking tot het onderzoek naar een nultarief op groente en fruit in samenhang met een suikerbelasting.

⁴¹ Besluit van 22 december 2017, BLKB 2017/16288, paragraaf 5, post b.16 onder 3.

⁴² Voor zover het bereik van punt 26 van bijlage III van de Btw-richtlijn ruimer is dan artikel 103 van de Btw-richtlijn 2006, kan deze worden toegepast vanaf 1 januari 2025.

APPENDIX 1- Overzicht nieuwe beleidsruimte bijlage III

Hieronder wordt een inventarisatie gepresenteerd van de nieuwe beleidsruimte die de btw-tarievenrichtlijn biedt. Het overzicht is gebaseerd op de tekst van de Btw-richtlijn 2006, maar omwille van de leesbaarheid op enkele punten ingekort. Voor de reikwijdte van de punten zijn vanzelfsprekend de teksten van de Btw-richtlijn 2006 bepalend.

Nieuwe posten nultarief:⁴³

1. levensmiddelen;
2. waterdistributie;
3. farmaceutische producten voor medische en veterinaire doeleinden;
4. medische uitrusting, apparaten, toestellen, voorwerpen, hulpmiddelen en beschermende uitrusting;
5. vervoer van passagiers;
6. levering, en uitleen van boeken, kranten en tijdschriften;
- 10quater. levering en installatie van zonnepanelen.

Nieuw posten verlaagde tarief:

- 11bis. Levende paardachtigen en de levering van diensten met betrekking tot levende paardachtigen;
22. Levering van elektriciteit, stadsverwarming⁴⁴ en stadskoeling, en bepaalde biogassen. De levering en installatie van zeer efficiënte emissiearme verwarmingssystemen die voldoen aan de criteria van de milieuwetgeving.
23. levende planten en andere producten van de bloementeel, met inbegrip van bollen, katoen, wortelen en dergelijke, snijbloemen en snijgroen;
24. kinderkleding en -schoeisel;
25. levering en verhuur en herstel van (elektrische) fietsen;
26. binnenlandse leveringen van kunstvoorwerpen, verzamelingen en antiquiteiten⁴⁵;
27. juridische dienstverlening aan personen onder een werkcontract en werklozen in arbeidsrechtelijke rechtszaken, en (sociale) pro bono juridische dienstverlening;
28. gereedschap en ander materiaal dat gewoonlijk wordt gebruikt voor reddings- en eerste hulpdiensten;
29. dienstverlening die verband houdt met lichtschepen, vuurtorens en andere navigatiehulpen, en levensreddende diensten.

Uitbreidingen bestaande punten verlaagde tarief:

3. producten die niet gewoonlijk voor medische of veterinaire doeleinden worden gebruikt kunnen onder dit punt vallen, mits zij daadwerkelijk voor medische of veterinaire doeleinden worden gebruikt. Ook absorberende hygiëneproducten vallen onder dit punt.
4. meer apparaten en hulpmiddelen vallen nu onder dit punt doordat het criterium 'voor uitsluitend persoonlijk gebruik door gehandicapten' is vervangen door: 'gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik in de gezondheidszorg of om door mensen met een handicap te worden gebruikt, goederen die essentieel zijn om handicaps te compenseren en te boven te komen'. Daarnaast valt niet langer enkel herstel, maar ook verhuur en lease van producten die daaraan bijdragen onder de reikwijdte van dit punt.
5. door vervoerde personen meegenomen (elektrische) fietsen, voertuigen en aan transport van passagiers gerelateerde diensten.
6. productie van publicaties van organisaties zonder winstoogmerk en diensten in verband met deze productie;
7. toegang tot livestreaming van shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen.⁴⁶

⁴³ Punten 3 t/m 6 zijn tevens uitgebreid.

⁴⁴ Dit was al mogelijk op grond van artikel 102 van de Btw-richtlijn 2006.

⁴⁵ Geldt vanaf 1-1-2025.

⁴⁶ Uitgebreid vanaf 1-1-2025.

8. webcasting van radio- en televisie-uitzendingen die door een verrichter van mediadiensten wordt aangeboden; internettoegangsdiensten die worden aangeboden in het kader van digitaliseringsbeleid, als omschreven door de lidstaten;
10. levering en bouw van in het kader van sociaal beleid verstrekte huisvesting, als omschreven door de lidstaten; renovatie en verbouwing, met inbegrip van afbraak en heropbouw, en herstelling van huisvesting en particuliere woningen; verhuur van onroerend goed voor residentieel gebruik;
11. tot 1 januari 2032, levering van chemische bestrijdingsmiddelen en chemische meststoffen;
- 10bis. bouw en renovatie van openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang;
13. het verlenen van toegang tot de livestreaming van sportevenementen en het gebruik van sportfaciliteiten, en het aanbieden van sport- of bewegingslessen, indien gelivestreamd.⁴⁷
18. het verstrekken van diensten in verband met afvalwater en recycling;
19. niet langer beperkt tot 'kleine' hersteldiensten van schoeisel en lederwaren, kleding en huishoudlinnen, maar tot alle hersteldiensten daarvan. Verder valt ook herstel van huishoudapparaten nu onder dit punt.

⁴⁷ Uitgebreid vanaf 1-1-2025.

APPENDIX 2: Overzicht opengestelde afwijkingen (derogaties)

Dit is een voorlopige lijst van open te stellen derogaties die is opgesteld op basis van de globale informatie die de lidstaten in het kader van de onderhandelingen over de Btw-tarievenrichtlijn hebben aangeleverd. Binnen drie maanden na inwerkingtreding van de tarievenrichtlijn moeten de lidstaten een definitief overzicht van hun derogaties en de voorwaarden daarvan aan het Btw-comité overleggen. Nederland heeft geen derogaties. De Commissie zal onmiddellijk na ontvangst van die informatie een verslag met een volledige lijst van de goederenleveringen en diensten waarop die verlaagde tarieven of vrijstellingen van toepassing zijn, opstellen en aan alle lidstaten toezenden. Lidstaten die gebruik willen maken van een derogatie van een andere lidstaat moeten dezelfde tariefgroep toepassen als die andere lidstaat en dezelfde voorwaarden stellen. Concreet betekent dit dat op derogaties met een nultarief bijvoorbeeld niet een super-verlaagd tarief of *parking rate* mag worden toegepast of andersom. Het tarief en de voorwaarden zoals die gelden op 1 januari 2021 zijn bepalend.

Nultarief

- Drukken van lidmaatschapspublicaties van niet-winstbeogende organisaties (Finland)
- Drukken van lidmaatschapspublicaties, periodieke publicaties voor personeel en andere periodieke publicaties van niet-winstbeogende organisaties, en diensten die daarmee nauw samenhangen zoals distributie (Zweden)
- Kinderkleding en -schoeisel voor kinderen onder de leeftijd van 10 jaar (Ierland)

Super-verlaagd tarief (> 0% en < 5%)⁴⁸

- Toegang tot culturele diensten en shows (Frankrijk, Luxemburg)
- Ontvangst van radio- en televisie-uitzendingen (Luxemburg)
- Kijkgelden (Frankrijk, Italië)
- Diensten door schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars (Luxemburg)
- Goederen en diensten bestemd om te worden gebruikt voor landbouwactiviteiten (Luxemburg)
- Vee en paarden bestemd om gewoonlijk te worden gebruikt voor de bereiding van voedingsmiddelen of de landbouw (Ierland)
- Natuurlijke meststoffen (Italië)
- Gesubsidieerde huisvesting (Spanje)
- Diensten van hotels en dergelijke inrichtingen (Luxemburg)
- Restaurant- en cateringdiensten (Luxemburg)
- Toegang tot sportevenementen (Luxemburg)
- Het recht gebruik te maken van sportaccommodaties en -installaties (Luxemburg)
- Sociale diensten (Spanje)
- Diensten verricht door lijkbezorgers en crematoria (Luxemburg)
- Verwerking van afval en rioolwater, ophalen van huisvuil (Luxemburg)
- Thuiszorg (Spanje)
- Kinderkleding en -schoeisel (Luxemburg)

Parking rate (12-15%)⁴⁹

Italië: 12 %

- Het opstellen van inkoopcontracten voor de woningbouw en aanbrennen van latere wijzigingen aan die contracten voor verkopers; agriculturele bouw; "eerste woningen".

Oostenrijk: 13 %

- Wijnen die zijn geproduceerd op een boerderij door de boer-producent.

Ierland: 13,5 %

- Onroerende goederen, niet bestemd voor residentieel gebruik

⁴⁸ Tot 1-1-2026 ict-technisch niet uitvoerbaar.

⁴⁹ Tot 1-1-2026 ict-technisch niet uitvoerbaar.

- Ontwikkeling van en werkzaamheden met betrekking tot onroerende goederen, niet bestemd voor residentieel gebruik
- Routinematige schoonmaak van onroerende goederen, niet bestemd voor residentieel gebruik
- Gietbaar beton en betonblokken
- Leveringen met betrekking tot fotografie
- Kortdurende huur (minder dan 5 weken) van: motorvoertuigen ontworpen voor personenvervoer over de openbare weg; schepen, boten en andere vaartuigen van hoogstens 15 ton ontworpen voor personenvervoer; sport- en pleziervaartuigen; caravans, woonwagens, tenten en trailertenten
- Herstel en onderhoud van roerende goederen
- Diensten die bestaan uit de verzorging van het menselijk lichaam, met inbegrip van diensten die worden verleend in het kader van een bedrijfsuitoefening op het gebied van gezondheidsstudio's of een soortgelijke bedrijfsuitoefening, uitgezonderd vrijgestelde activiteiten kappersdiensten en zonnebankdiensten.
- Diensten geleverd door jockeys in het kader van hun beroep
- Professionele diensten van dierenartsen
- Diensten van tourgidsen
- Rijlessen

Luxemburg: 14 %

- Wijnen van verse druiven met 13 % alcohol of minder (versterkte wijnen, mousserende wijnen en likeurwijnen uitgezonderd)
- Wasmiddelen (waaronder hulpwasmiddelen) en poetsmiddelen
- Advertentiemateriaal; commerciële catalogi en dergelijke; toeristische publicaties
- Andere verwarming dan stadsverwarming; air conditioning
- Beheer van waardepapieren
- Kredietbeheer door een andere persoon of organisatie dan degene die het krediet heeft verstrekt
- Levering van en bouwwerkzaamheden aan nieuwe woningen, wanneer deze worden geleverd aan personen die deze zelf hoofdzakelijk als hoofdverblijf gaan gebruiken (een tarief tussen de 12 en 15 % is toegestaan)
- Renovatie en herstel van woningen die als hoofdverblijf moeten worden gebruikt en meer dan 10 jaar oud zijn.

Portugal: 13 %

- Wijn, met uitzondering van "speciaalwijnen" zoals versterkte wijnen, likeurwijnen en mousserende wijnen
- Werktuigen en apparatuur voor de landbouw, mobiele silo's, gemotoriseerde telers, aangedreven pompen, elektrische pompen, landbouwtractoren en andere machines en apparaten die hoofdzakelijk bedoeld zijn voor de landbouw, veeteelt of bosbouw.

APPENDIX 3: Gebruik van punten uit bijlage III

Hieronder wordt een overzicht gepresenteerd van de punten van de nieuwe bijlage III welke Nederland op dit moment toepast. Het overzicht is gebaseerd op de tekst van de Btw-richtlijn 2006, maar omwille van de leesbaarheid op enkele punten ingekort. Voor de reikwijdte van de punten zijn vanzelfsprekend de teksten van de Btw-richtlijn 2006 bepalend.

Punt bijlage III	Beschrijving van het punt	Verlaagd tarief⁵⁰	Nultarief⁵¹
1	levensmiddelen	✓	× ⁵²
2	waterdistributie	✓	×
3	farmaceutische producten voor medische en veterinaire doeleinden	✓	×
4	medische uitrusting, apparaten, toestellen, voorwerpen, hulpmiddelen en beschermende uitrusting	✓	×
5	vervoer van personen en van de goederen die zij bij zich hebben, of het verstrekken van diensten in verband met het vervoer van personen	✓	×
6	levering, en uitleen van boeken, kranten en tijdschriften	✓	×
7	het verlenen van toegang tot culturele evenementen en voorzieningen;	✓	
8	de ontvangst van radio- en televisie-uitzendingen, webcasting en internettoegangsdiensten	×	
9	diensten door en auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars	✓	
10	levering en bouw van in het kader van sociaal beleid verstrekte huisvesting renovatie en verbouwing, met inbegrip van afbraak en heropbouw, en herstelling van huisvesting en particuliere woningen; verhuur van onroerend goed voor residentieel gebruik	✓	
10bis	bouw en renovatie van openbare en andere gebouwen die worden gebruikt voor activiteiten van algemeen belang	×	
10ter	glazenwassen en schoonmaken van particuliere woningen	✓	
10quater	levering en installatie van zonnepanelen	×	× ⁵³

⁵⁰ De Btw-tarievenrichtlijn heeft op onderdelen ook de reikwijdte van de punten gewijzigd. Zie daarvoor appendix 1. Waar in deze kolom een punt is voorzien van een ✓, is dat gebaseerd op toepassing van het verlaagde tarief volgens de Btw-richtlijn 2006 zoals deze gold tot 6 april 2022. Daarnaast geldt dat niet ieder punt dat is voorzien van een ✓ met dezelfde reikwijdte in Nederland is geïmplementeerd. Waar een punt is voorzien van een ×, is het niet in Nederland geïmplementeerd.

⁵¹ De grijs gevulde cellen geven aan dat het nultarief daarop niet op kan worden toegepast.

⁵² Zoals aangegeven gaat het kabinet een onderzoek doen met betrekking tot een nultarief op groente en fruit.

⁵³ Zoals aangegeven heeft het kabinet een beleidsvoornemen met betrekking tot dit punt.

11	goederenleveringen en diensten die normaal bestemd zijn voor gebruik in de landbouw, met uitzondering evenwel van kapitaalgoederen, zoals machines of gebouwen; en, tot 1 januari 2032, levering van chemische bestrijdingsmiddelen en chemische meststoffen	✓	
11bis	levende paardachtigen en diensten met betrekking tot levende paardachtigen	✓	
12	door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantie-accommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken	✓	
12bis	restaurantdiensten, restauratie en cateringdiensten, waarbij het mogelijk is de levering van (alcoholhoudende en/of niet-alcoholhoudende) dranken uit te sluiten	✓	
13	het verlenen van toegang tot sportevenementen, of van toegang tot de livestreaming van deze evenementen, of beide; het gebruik van sportfaciliteiten, en het aanbieden van sport- of bewegingslessen, ook indien gelivestreamd	✓	
14	(geschrap)		
15	goederenleveringen en diensten door organisaties die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid	×	
16	diensten verricht door lijkbezorgers en crematoria, alsmede de daarmee verband houdende levering van goederen	×	
17	de verstrekking van medische en tandheelkundige verzorging, alsmede thermale behandeling	× ⁵⁴	
18	het verstrekken van diensten in verband met afvalwater, reiniging van de openbare weg, het ophalen van huisvuil en afvalverwerking of -recycling	×	
19	het verrichten van reparatiediensten met betrekking tot huishoudapparaten, schoeisel en lederwaren, kleding en huishoudlinnen (ook verstellen en vermaken)	✓	
20	thuiszorg zoals hulp in de huishouding en zorg voor kinderen, ouderen, zieken of gehandicapten	× ⁵⁵	

⁵⁴ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat Nederland in dit kader een vrijstelling hanteert (artikel 11-1-g-1-b Wet op de omzetbelasting 1968).

⁵⁵ Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat Nederland in dit kader een vrijstelling hanteert (artikel 11-1-g-3 Wet op de omzetbelasting 1968).

21	kappersdiensten	✓	
22	Levering van elektriciteit, stadsverwarming en stadskoeling, en bepaalde biogassen. De levering en installatie van zeer efficiënte emissiearme verwarmingssystemen die voldoen aan de criteria van de milieuwetgeving.	✓	
23	levende planten en andere producten van de bloemeteelt, met inbegrip van bollen, katoen, wortelen en dergelijke, snijbloemen en snijgroen	✓	
24	kinderkleding en -schoeisel	×	
25	levering en verhuur en herstel van (elektrische) fietsen	✓	
26	binnenlandse leveringen van kunstvoorwerpen, verzamelingen en antiquiteiten;	✓	
27	juridische dienstverlening aan personen onder een werkcontract en werklozen in arbeidsrechtelijke rechtszaken, en (sociale) pro bono juridische dienstverlening	×	
28	gereedschap en ander materiaal dat gewoonlijk wordt gebruikt voor reddings- en eerste hulpdiensten	×	
29	dienstverlening die verband houdt met lichtschepen, vuurtorens en andere navigatiehulpen, en levensreddende diensten	×	
	totaal gebruikt door Nederland:	21	0