



Ministerie van Financiën

Fiscale regelingen: Verhoging verlaagd tarief btw op het verstrekken van voedingsmiddelen in de horeca

Versienummer 1

Datum	19 december 2024
Status	Finaal

Inhoud

1	Hoofdstuk 1 – Onderzoek naar verlaagd btw-tarief voor restaurantdiensten—3
1.1	Evaluatie van het verlaagde btw-tarief—3
1.2	Onderzoek—3
2	Hoofdstuk 2 – Historische context—5
3	Restaurant- en cateringdiensten—6
3.1	Dienst—6
3.1.1	Gebruik ter plaatse—7
3.1.2	Afhaal en bezorging—8
3.2	Beoordeling van geval tot geval—8
4	Afnemers van restaurant- en cateringdiensten—11
4.1	Afnemers van cateringdiensten—11
4.2	Personeel dat eten koopt in de bedrijfskantine—12
5	Andere lidstaten—13
5.1	Frankrijk—13
5.2	Malta—13
5.3	België—13
5.4	Ierland—13
5.5	Kroatië—14
5.6	Duitsland—14
5.7	Conclusie—14
6	Uitvoering en handhaving—15
6.1	Uitvoering—15
6.2	Handhaving—16
7	Budgettaire en economische gevolgen—17
7.1	Budgettaire impact—17
7.2	Economische gevolgen—18
8	Conclusie—22

1 Hoofdstuk 1 – Onderzoek naar verlaagd btw-tarief voor restaurantdiensten

Voor menselijke consumptie geschikte voedingsmiddelen, water en restaurantdiensten vallen op dit moment onder het verlaagde btw-tarief van 9% in plaats van onder het algemene tarief van 21%. De doelstelling van dit verlaagde tarief is het verlichten van de btw-druk voor minder draagkrachtigen en het ondersteunen van de basisbehoefte aan voeding en water.¹

1.1 Evaluatie van het verlaagde btw-tarief

In 2023 heeft in opdracht van het ministerie van Financiën een evaluatie plaatsgevonden van het verlaagde btw-tarief. Voor voedingsmiddelen bleek uit de evaluatie dat het verlaagde tarief zorgt voor een verlichting van de druk op omzetbelasting voor minder draagkrachtigen. Het verlaagde tarief is voor dit doel doeltreffend en heeft een beperkt nivellerend effect.²

Het verlaagde btw-tarief is volgens de onderzoekers geen doelmatig instrument om de fiscale druk op minder draagkrachtigen te verminderen. Hoe draagkrachtiger een huishouden is, hoe meer het profiteert van de verlaagde btw. De 50% meest draagkrachtige huishoudens profiteren twee keer zoveel van het lage tarief als de 50% minst draagkrachtige huishoudens (bron: evaluatie Dialogic³). Dialogic adviseert om meer doelmatige beleidsinstrumenten te overwegen, dit heeft vooral betrekking op het doel om de belastingdruk voor minder draagkrachtigen te verminderen.

Restaurantdiensten zijn onderdeel van het verlaagde btw-tarief voor voedingsmiddelen. Specifiek voor restaurantdiensten heeft het verlaagde tarief een denivellerend effect.⁴ De rechtvaardiging van overheidsinterventie is daarom twijfelachtig.⁵ Daarom wordt met dit rapport verder onderzoek gedaan naar afbakeningsmogelijkheden bij restaurantdiensten die de doelmatigheid kunnen verbeteren.

1.2 Onderzoek

Dit onderzoek spitst zich toe op de mogelijkheden om de zogenoemde restaurantdiensten naar het algemene btw-tarief te brengen. Hierdoor ontstaat een verschil in de btw-behandeling tussen voedingsmiddelen die worden gekocht in een supermarkt of afgehaald in de horeca en de verstrekking van voedingsmiddelen die ter plaatse worden genuttigd.

¹ Dialogic (2023) Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, p. 203 e.v.
<https://dialogic.nl/projecten/evaluatie-van-het-verlaagde-btw-tarief/>

² Dialogic (2023) Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, p. 81.
<https://dialogic.nl/projecten/evaluatie-van-het-verlaagde-btw-tarief/>

³ Dialogic (2023) Evaluatie van het verlaagde btw-tarief,
<https://dialogic.nl/projecten/evaluatie-van-het-verlaagde-btw-tarief/>

⁴ Dialogic (2023) Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, p. 82.
<https://dialogic.nl/projecten/evaluatie-van-het-verlaagde-btw-tarief/>

⁵ Ambtelijk fichebundel naar aanleiding van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief. Fiche 2, p. 18.

Het onderzoek is uitgevoerd op basis van de volgende vragen:

- Wat is de historie van het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten?
- Hoe kunnen restaurant- en cateringdiensten worden onderscheiden van leveringen van voedingsmiddelen?
- Welke doelgroepen worden geraakt door een afschaffing van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten?
- Wat doen andere lidstaten?
- Wat zijn de gevolgen voor de uitvoering en de handhaving van het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten?
- Wat zijn de economische/budgettaire effecten van het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten?

2 Hoofdstuk 2 – Historische context

De Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) kende bij de invoering twee tarieven, een verlaagd en een algemeen tarief. Voedingsmiddelen die gezien werden als eerste levensbehoeften, zoals aardappelen, brood, melk, vlees, groenten, jam, koffie en thee, die eerder waren vrijgesteld onder de daarvóór geldende Wet op de omzetbelasting 1954, werden bij de introductie van de Wet OB 1968 onder het verlaagde tarief gebracht.

Per 1 januari 1971 werd, bij aangenomen amendement van de heer Notenboom, een verlaagd tarief ingevoerd voor het verstrekken van spijzen voor gebruik ter plaatse binnen het kader van de horeca.⁶ Om de kosten van deze maatregel ten dele op te vangen kon de belasting die drukt op het verstrekken van dergelijke spijzen niet meer in aftrek worden gebracht. Later werd het verlaagde tarief per 1 januari 1976 door een aangenomen amendement van de heer Van Amelsvoort uitgebreid naar het verstrekken van koffie en thee.⁷ Deze amendementen waren ingediend om het toerisme te steunen.

Het kabinet kondigde vervolgens eind 1986 aan alle voedingsmiddelen over te willen hevelen naar het verlaagde btw-tarief.⁸ Door de overheveling van voedingsmiddelen naar het verlaagde tarief zouden volgens het kabinet de bestaande afbakenings- en interpretatieproblemen in de voedingsmiddelensector worden opgelost, evenals de problematiek die zich voordoet als gevolg van het tariefonderscheid in de horeca bij het al dan niet ter plaatse nuttigen van eetwaren.

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen heeft in een arrest van 2 mei 1996 in de zaak C-231/94 uitgesproken dat restaurantverrichtingen zijn te beschouwen als diensten in de zin van artikel 6, eerste lid, van de zogenoemde Zesde BTW-Richtlijn. Dit had ook consequenties voor de tariefindeling in Nederland. Sinds de overheveling van alle voedingsmiddelen naar het verlaagde tarief in de Wet OB 1968 werden horecadiensten immers niet meer apart genoemd voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief, omdat verstrekkingen in restaurants en dergelijken werden gerangschikt onder levering van voedingsmiddelen. Als gevolg van het arrest zou voor dergelijke horecadiensten in beginsel het algemene tarief gelden. Om dat te voorkomen heeft de verstrekking van voedingsmiddelen in een restaurant en dergelijken met ingang van 1 januari 1998 (weer) een eigen post gekregen in de tabel met verlaagde btw-tarieven bij de Wet OB 1968.⁹

⁶ Kamerstukken II, 1970/71, 10901 nr.14.

⁷ Kamerstukken II, 1975/76, 13634, nr. 15.

⁸ Kamerstukken II, 1986/87, 19812, nr. 2.

⁹ Kamerstukken II, 1997/98, 25692, nr. 3.

3 Restaurant- en cateringdiensten

Het algemene btw-tarief bedraagt 21%. Voor een aantal goederen en diensten geldt een verlaagd tarief van 9%. Welke goederen en diensten dat zijn is te vinden in Tabel I, behorende bij de Wet OB 1968. Op de levering van voedingsmiddelen is een verlaagd tarief van toepassing op basis van post a 1 bij tabel I.

Ook de verstrekking van voeding in de horeca kent een eigen tariefpost, namelijk post b 12, waarvoor het verlaagde tarief van 9% van toepassing is. Deze post luidt als volgt:

"12. het verstrekken van voedingsmiddelen als bedoeld in post a 1¹⁰, voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf;"

Post b 12 geeft daarmee een juridisch houdbare definitie die afbakent welke restaurant- en cateringdiensten onder het verlaagde tarief vallen. Omdat zowel restaurant- en cateringdiensten als de levering van voedingsmiddelen in het huidige systeem onder het verlaagde tarief vallen is er op dit moment voor ondernemers en de Belastingdienst geen belang voor het bepalen van de grens tussen diensten en leveringen van voedingsmiddelen. De huidige definitie is dus niet volledig bruikbaar voor het onderscheid tussen leveringen en diensten met betrekking tot voedingsmiddelen, ondanks de juridische houdbaarheid van de definitie.

Bij het eventueel laten vervallen van deze post worden restaurantdiensten belast naar het algemene btw-tarief van 21%. Daarbij moet worden opgemerkt dat voor alcoholhoudende dranken die worden geserveerd in de horeca het algemene tarief (nu al) van toepassing is. Dit geldt ook voor alcohol die wordt gekocht in supermarkten of slijterijen. De verkoop van alcohol is in alle situaties belast naar het algemene btw-tarief.

3.1 Dienst

Het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten is van toepassing op het verstrekken van voedingsmiddelen voor gebruik ter plaatse binnen het kader van de hiervóór bedoelde horecagelegenheden of op een andere locatie. Voor het onderscheid tussen een levering van voedingsmiddelen enerzijds en een restaurant- of cateringdienst anderzijds is de mate van dienstverlening van belang. Is er geen of weinig dienstvertoon dan is sprake van levering van voedingsmiddelen.

In grote lijnen zijn er twee hoofdcategorieën te kwalificeren als het gaat om het verstrekken van voedingsmiddelen in de horeca. Namelijk voedingsmiddelen die verstrekt worden voor gebruik ter plaatse (en het dienstbetoon dat daarbij komt

¹⁰ De voedingsmiddelen als bedoeld in post a 1 zijn de volgende:
voedingsmiddelen, te weten:

- a.** eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;
- b.** produkten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;
- c.** produkten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren; met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken.

kijken) en voedingsmiddelen die een klant komt afhalen of die worden bezorgd (levering).

3.1.1 Gebruik ter plaatse

In het algemeen is sprake van een dienst als voor gebruik ter plaatse voedingsmiddelen en dranken worden verstrekt binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf, zoals genoemd in de Wet omzetbelasting 1968. Met een "aanverwant bedrijf" kunnen ook soortgelijke bedrijven waar voedingsmiddelen en dranken ter plaatse worden verstrekt onder de definitie van restaurantdiensten vallen. Een cateringbedrijf is een "aanverwant bedrijf".^{11,12} Met de term "gebruik ter plaatse" wordt bedoeld dat het verstrekken van voedingsmiddelen plaats moet vinden in een restaurant of op de locatie van het bedrijf van de leverancier. Wanneer een cateraar zijn diensten verricht op een locatie die de afnemer daartoe ter beschikking stelt of die de cateraar huurt in opdracht van de afnemer, bijvoorbeeld een evenementenlocatie, is er ook "gebruik ter plaatse". Met "ter plaatse" wordt bedoeld dat de voedingsmiddelen en dranken worden genuttigd op de plaats waar ze worden verstrekt. Daarmee onderscheid "ter plaatse" zich van afhalen en bezorgen.

Wanneer het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten komt te vervallen zullen bijna alle horecabedrijven te maken krijgen met een afbakeningsvraagstuk. Deze bedrijven moeten dan beoordelen of sprake is van een dienst (belast tegen 21%) of dat sprake is van een (af)levering van voedingsmiddelen (belast tegen 9%). In de meeste gevallen zal helder zijn of sprake is van een levering van een goed of van een dienst. In de minder duidelijke gevallen zal dit van geval tot geval beoordeeld moeten worden. Bij het afhalen of bezorgen van een pizza in een doos zal in beginsel sprake zijn van een levering. Een pizza die op een bord aan tafel wordt geserveerd in een restaurant is een dienst. In de situatie dat een winkeltje de gelegenheid geeft om een pizza op te warmen in een magnetronoven en ter plekke aan een tafeltje op te eten is minder duidelijk of sprake is van een levering of dienst.

In dit kader is van belang wat het Hof van Justitie hierover heeft opgemerkt in het arrest van 10 maart 2011.¹³ Het Hof oordeelt dat voor de beoordeling of sprake is van een levering of dienst gekeken moet worden naar wat volgens de modale consument het overheersende aspect is. Daarbij moet zowel worden gekeken naar het kwantitatieve als het kwalitatieve belang van het dienstenaspect ten opzichte van het leveringsaspect. Indien de klant ervoor kiest om geen gebruik te maken van materiële en personele middelen die de ondernemer hem ter beschikking stelt, moet ervan uit worden gegaan dat de levering van spijzen niet gepaard gaat met enige bijkomende dienst.¹⁴ Dit maakt dat in het geval een deel van de klanten wel gebruik maakt van de materiële en personele middelen en een deel van de klanten niet, het niet per definitie evident zal zijn of in het algemeen sprake zal zijn van een levering van een goed of een dienst. Dat kan dus van klant tot klant verschillen.

Gebruik ter plaatse komt ook voor in bijvoorbeeld bioscopen en snackbars.

¹¹ HR 18 april 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4265.

¹² Zie ook artikel 6 van Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

¹³ Zie overweging 62 HvJ gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, ECLI:EU:C:2011:135, (hierna: HvJ gevoegde zaken).

¹⁴ HvJ 22 april 2022 C-703/19, ECLI:EU:C:2021:314.

Voor bioscopen geldt (in de regel) dat het voedsel in de praktijk in bioscoopfoyers wordt verstrekt en vervolgens in de bioscoopzalen wordt genuttigd, waarbij de stoelen eventueel zijn uitgerust met drankhouders. De enkele terbeschikkingstelling van dit meubilair kan niet worden beschouwd als een dienstenaspect dat aan de verrichting in haar geheel de hoedanigheid van een dienstverrichting kan verlenen.¹⁵ Daarom is hier sprake van een levering van voedingsmiddelen en niet van een dienst.

Bij snackbars beperkt de bereiding van het warme eindproduct zich in de regel in wezen tot eenvoudige, vaste handelingen, die meestal niet op verzoek van een bepaalde klant worden verricht. De snackbar zal de snacks voorbereiden op basis van het verwachte aantal klanten of op regelmatige basis. De bereiding vormt niet het overheersende bestanddeel van de betrokken verrichting en daarom kwalificeert dit niet als een dienst.¹⁶

Bij een partyservice of cateraar is het dienstelement in veel gevallen van overheersende aard. Wanneer standaardspijzen bij de klant worden bezorgd en geen verdere dienstverrichtingen plaatsvinden, is de levering het overheersende bestanddeel.¹⁷ Het vervoer alleen van deze spijzen lijkt in algemene zin niet voldoende om de prestatie als dienst te kwalificeren. Het Hof van Justitie stelt dat de prestatie van een cateraar of partyservice meestal een groter dienstaandeel bevat dan bijvoorbeeld een snackbar. Voor de klant is vaak de kwaliteit van de gerechten, de creativiteit en de presentatievorm van doorslaggevend belang. Vaak wordt de klant niet alleen de mogelijkheid geboden om een menu samen te stellen, maar ook om gerechten op maat te laten bereiden. Voor de klant is ook essentieel dat de spijzen precies op het door hem bepaalde ogenblik worden geleverd. De prestaties van een partyservice of cateraar kunnen verder aspecten omvatten die gericht zijn op het zoveel mogelijk faciliteren van de klant door bijvoorbeeld serviesgoed, bestek en zelfs meubilair ter beschikking te stellen. Deze aspecten verlangen bovendien een zekere inzet van personeel om het materiaal te brengen, op te halen en zo nodig schoon te maken.¹⁸ Desondanks zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden of de levering van voedingsmiddelen of de dienstverrichting met betrekking tot die voedingsmiddelen als overheersend worden beschouwd.

3.1.2 Afhaal en bezorging

Het verstrekken van spijzen als afhaalmaaltijden of het bezorgen daarvan, wordt over het algemeen niet gezien als een restaurant-of cateringdienst, maar als een levering van voedingsmiddelen. Dit is vergelijkbaar met de verkoop van kant-en-klaar maaltijden in de supermarkt. Wanneer iemand een maaltijd afhaalt of laat bezorgen is er geen ander dienstbetoon zoals bediening aan tafel, het verzorgen van de afwas of het gelegenheid geven tot het eten in een sfeervolle ruimte. Afhaal- en bezorgmaaltijden worden niet geraakt door het laten vervallen van het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten.

3.2 Beoordeling van geval tot geval

Op basis van de voorgaande paragrafen blijkt dat wanneer sprake is van een restaurant en een partyservice of cateraar met aanvullend dienstbetoon vaak sprake

¹⁵ Zie overweging 73, HvJ gevoegde zaken.

¹⁶ Zie overweging 68, HvJ gevoegde zaken.

¹⁷ HvJ gevoegde zaken.

¹⁸ Zie overwegingen, 77-79, HvJ gevoegde zaken.

zal zijn van een dienst. Er zijn echter ook situaties waarbij het complex is een in de praktijk eenvoudig hanteerbare afbakening te maken tussen restaurant-of cateringdiensten enerzijds en de levering van voedingsmiddelen anderzijds. In deze grensgevallen zal vaak van geval tot geval beoordeeld moeten worden of sprake is van levering van een goed of van een dienst. Wanneer het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten wordt afgeschaft wordt de juiste beoordeling van deze gevallen, door het tariefverschil, zeer relevant. Het laten vervallen van het verlaagde tarief zal de kans aanzienlijk vergroten dat dit in de niet evidente gevallen leidt tot fiscale discussies en gerechtelijke procedures. Daarmee zal dit ook leiden tot meer rechtsonzekerheid, een aanvullende administratieve last voor de ondernemers en een aanvullende uitvoeringslast voor de Belastingdienst. Daarnaast kan daardoor de beoogde budgettaire opbrengst lager uitpakken dan voorzien.

Hierbij samenvattend een aantal voorbeelden van welke post in welke situatie van toepassing zal zijn. Die voorbeelden zijn louter voor de beeldvorming van de complexiteit van het geheel. Afhankelijk van de feitelijke omstandigheden van het geval zal steeds een individuele beoordeling moeten plaatsvinden. Zo kunnen er snackbars bestaan met een dusdanig hoog serviceniveau dat van dienstverlening sprake is, maar zijn er evengoed (selfservice of andere hybride vormen van) restaurants te bedenken waar leveringen plaatsvinden.

Eetgelegenheid	Restaurant
Korte beschrijving voorzieningen	Met bediening aan tafel en andere voorzieningen aanwezig.
Categorie	Gebruik ter plaatse
Post Wet OB 1968	Post b 12 (restaurant- en cateringdienst)
Kanttekening	Geen

Eetgelegenheid	Snackbar
Korte beschrijving voorzieningen	Geen bediening, er is mogelijkheid om ter plaatse te eten (zitgelegenheid).
Categorie	Gebruik ter plaatse/afhaal
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Afbakening is niet altijd evident. Afhankelijk van de geboden service en voorzieningen zal dit van geval tot geval beoordeeld moeten worden.

Eetgelegenheid	Afhaalrestaurant
Korte beschrijving voorzieningen	Geen voorzieningen, klant komt eten afhalen.
Categorie	Afhaal
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Geen

Eetgelegenheid	Bezorging
Korte beschrijving voorzieningen	Eten wordt door de klant besteld via een website/app/telefonisch. Het eten wordt door of namens het horecabedrijf vervoerd.
Categorie	Bezorging
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Geen

Eetgelegenheid	Bedrijfskantine
Korte beschrijving voorzieningen	Bestek en servies aanwezig, tafels en stoelen.
Categorie	Gebruik ter plaatse
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Vanuit het oogpunt van de consument zullen de voorzieningen rudimentair zijn. Afbakening is niet evident, zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden.

Eetgelegenheid	Foodtruck
Korte beschrijving voorzieningen	Eten wordt besteld bij de foodtruck. Er zijn geen tafels en stoelen die bij de foodtruck horen.
Categorie	Gebruik ter plaatse
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Geen

Eetgelegenheid	Koffientent
Korte beschrijving voorzieningen	Geen bediening, er is mogelijkheid om ter plaatse te eten (zitgelegenheid).
Categorie	Gebruik ter plaatse/afhaal
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Afbakening is niet altijd evident. Afhankelijk van de geboden service en voorzieningen zal dit van geval tot geval beoordeeld moeten worden.

Eetgelegenheid	Catering voorbeeld 1
Korte beschrijving voorzieningen	Spijzen worden warm op specifiek tijdstip geleverd, zonder aanvullende service.
Categorie	Gebruik ter plaatse
Post Wet OB 1968	Post a 1 (levering van voedingsmiddelen)
Kanttekening	Afbakening is niet evident, zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden.

Eetgelegenheid	Catering voorbeeld 2
Korte beschrijving voorzieningen	Spijzen worden warm op specifiek tijdstip geleverd, inclusief borden en bestek, het servies en bestek wordt ook weer opgehaald voor reiniging.
Categorie	Gebruik ter plaatse
Post Wet OB 1968	Post b 12 (restaurant- en cateringdienst)
Kanttekening	Afbakening is niet evident, zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden.

Eetgelegenheid	Catering voorbeeld 3
Korte beschrijving voorzieningen	Spijzen worden warm op specifiek tijdstip bezorgd, en uitgeserveerd door personeel catering (bediening).
Categorie	Gebruik ter plaatse
Post Wet OB 1968	Post b 12 (restaurant- en cateringdienst)
Kanttekening	Geen

4 Afnemers van restaurant- en cateringdiensten

Op het moment dat het verlaagde btw-tarief wordt afgeschaft, heeft dit niet alleen consequenties voor de restaurant- en cateringsector, maar ook voor de afnemers van deze diensten. Normaliter kunnen ondernemers de btw die zij in rekening gebracht hebben gekregen aftrekken als voorbelasting. Voor eten en drinken dat in horecagelegenheden wordt genuttigd is dat echter niet het geval. Ook wanneer een ondernemer een zakelijke lunch heeft in een restaurant is de btw die hiervoor betaald is niet aftrekbaar. Alleen wanneer de ondernemer de prestatie vervolgens tegen betaling verricht aan een ander kan hij de btw af trekken.¹⁹ Een btw-verhoging leidt daarmee tot een stijging van de kosten. Ook consumenten zullen een btw-verhoging merken.

Ook voor ondernemers en instellingen die restaurant- en cateringdiensten afnemen in het sociale of culturele domein zullen de kosten stijgen. Ondernemers in het sociale of culturele domein zijn bijvoorbeeld de zorgsector of de kinderopvang. Een verhoging van het btw-tarief van 9% naar 21% zal, mede afhankelijk van de prijselasticiteit, geheel of gedeeltelijk doorberekend worden door de restaurant- en cateringsector aan deze afnemers. De dienst die de cateringsector aanbiedt wordt daarmee duurder en dat kan effect hebben op de keuze van de afnemers in het sociale of culturele domein of zij nog gebruik willen maken van deze diensten.

4.1 Afnemers van cateringdiensten

Catering komt bijvoorbeeld voor in de volgende situaties, waarbij deze instellingen mogelijk geen recht van aftrek van de voorbelasting hebben van de btw:

- Intramurale zorg (ziekenhuizen, verpleeg/verzorgingshuizen, instellingen voor gehandicapten en senioren, psychiatrische instellingen, residentiële jeugdhulpverleningen, hospices, enz.);
- Het verstrekken van schoolmaaltijden bij scholen;
- Kinderopvang waar warme maaltijden worden verstrekt;
- Instellingen of organisaties die gebruik maken van catering voor humanitaire hulp in Nederland;
- Penitentiaire inrichtingen.

In de voorgenoemde situaties zal vaak sprake zijn van grensgevallen die van geval tot geval beoordeeld moeten worden omdat niet meteen duidelijk is of sprake is van aanvullend dienstbetoon en daarmee van een cateringdienst. Worden de maaltijden bijvoorbeeld warm geleverd, of moet de klant het zelf opwarmen? Wordt de maaltijd inclusief bestek geleverd dat wordt opgehaald om te worden gereinigd? Voor de beoordeling of er een dienst wordt verricht of een levering plaatsvindt is beantwoording van dergelijke vragen relevant. Indien sprake is van een dienst zal bij het afschaffen van het verlaagde tarief 21% btw in rekening worden gebracht door de leverancier aan de hiervoor genoemde instellingen. De kosten voor deze instellingen zullen daarmee, indien de leverancier de btw volledig doorberekend, toenemen. Leveranciers kunnen, eventueel in overleg met de afnemer, bij een verhoging van het btw-tarief er wellicht voor kiezen om hun bedrijfsvoering aan te

¹⁹ Op grond van artikel 15, lid 5 Wet OB 1968 komt de btw die in rekening is gebracht voor de verstrekking van eten en drinken in de horeca of een aanverwantbedrijf niet in aanmerking voor aftrek tenzij de belasting in rekening is gebracht aan een ondernemer die deze dienst tegen betaling vervolgens verricht aan een ander.

passen zodat geen sprake meer is van een cateringdienst. Dit kan door de maaltijden met minder aanvullende diensten te bezorgen, bijvoorbeeld door de afnemer zelf de maaltijden te laten opwarmen. Voor de levering van voedingsmiddelen blijft het btw-tarief immers 9%. Hieronder wordt een voorbeeld gegeven over maaltijddiensten in de zorg. Voor de andere situaties kunnen gelijksoortige voorbeelden aan de orde zijn.

Zorginstellingen bieden veel maaltijddiensten aan, zowel aan patiënten als aan bezoekers of mantelzorgers, die vaak worden verzorgd door cateraars. Maaltijden voor de patiënten worden bekostigd via de collectieve zorguitgaven. De impact van een verhoging van het lage btw-tarief voor restaurant- en cateringdiensten op de kosten van de zorg hangt af van de wijze waarop zorginstellingen hun maaltijddiensten inrichten. De inkoop van ingrediënten of (bevroren) maaltijden zonder aanvullende diensten valt normaal gesproken onder de levering van voedingsmiddelen, terwijl de inkoop van maaltijden met diensten op locatie als portionering, verwarming en opdiening, als cateringdiensten gezien worden. Voor dit gedeelte zal een btw-verhoging waarschijnlijk leiden tot hogere zorgkosten. Het is aannemelijk dat dit zich zal vertalen in hogere zorgpremies en hogere lasten voor werkgevers en voor het Rijk. Voor de zorg is het, naar verwachting, mogelijk om in bandbreedtes in kaart te brengen wat de effecten van de btw-verhoging op de zorguitgaven en betaalbaarheid van de zorg voor burgers zijn. Indien besloten wordt het verlaagde tarief af te schaffen voor restaurant- en cateringdiensten wordt aanbevolen de gevolgen voor de zorgsector voorafgaand aan besluitvorming nader te onderzoeken. Op basis daarvan kan dan worden nagedacht over het al dan niet treffen van flankerend beleid.

Soortgelijke voorbeelden zullen ook gelden voor de andere sectoren die zijn genoemd in deze paragraaf. Maaltijden die verzorgd worden in de kinderopvang kunnen bestaan uit (gesmeerde) broodjes, maar ook uit warme maaltijden. Voor die warme maaltijden is het van belang te weten welk aanvullend dienstbetoon de cateraar verricht. De verdere consequenties voor het afschaffen van het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten voor de in dit hoofdstuk genoemde sectoren zijn in dit rapport niet nader uitgewerkt.

4.2 Personeel dat eten koopt in de bedrijfskantine

Veel bedrijven en overheden bieden de mogelijkheid aan om te lunchen in een bedrijfskantine waarbij werknemers hun eten kunnen kopen. Zoals is aangegeven in hoofdstuk 3 zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden of sprake is van een restaurantdienst of een levering van voedingsmiddelen. In veel bedrijfskantines zal de werknemer zelf met de maaltijd op een dienblad en bestek naar een tafel lopen. In die gevallen zal naar alle waarschijnlijkheid sprake zijn van een levering van voedingsmiddelen, die belast blijft tegen het btw-tarief van 9%. Op het moment dat de werkgever een meer luxere optie aanbiedt in de bedrijfskantine/bedrijfsrestaurant, zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden van welke situatie sprake is. Indien de conclusie is dat sprake is van een restaurantdienst geldt voor deze werknemers dat, bij het doorberekenen van de btw door de werkgever, de kosten zullen stijgen voor het eten in de bedrijfskantine/bedrijfsrestaurant.

5 Andere lidstaten

Een aantal lidstaten hanteert een ander tarief voor restaurant- en cateringdiensten dan voor de levering van voedingsmiddelen. Het gaat daarbij steeds om een hoger tarief voor de diensten ten opzichte van de levering van voedingsmiddelen. Hieronder geven we voor een aantal van deze lidstaten een korte omschrijving.²⁰

5.1 Frankrijk

Frankrijk belast de levering van voedingsmiddelen tegen 5,5% btw. Dit tarief is ook van toepassing voor afhaal en bezorging mits deze producten niet gereed zijn om direct te consumeren. Wanneer voedingsmiddelen worden bezorgd die wel direct gereed zijn voor consumptie wordt dit aangemerkt als catering. Voor restaurant- en cateringdiensten hanteert Frankrijk een tarief van 10% btw.

Voor gevallen waarin niet evident is of sprake is van een levering of van restaurantdiensten of catering moet van geval tot geval worden beoordeeld welk tarief van toepassing. Frankrijk werkt met een uitgebreide lijst die helpt bij de beoordeling van situaties.²¹

5.2 Malta

Malta hanteert voor restaurant- en cateringdiensten het algemene tarief. Voor voedingsmiddelen hanteert Malta een verlaagd en zogenoemd superverlaagd tarief. De verstrekking van voedingsmiddelen die direct gereed zijn voor consumptie wordt gezien als catering en valt onder het algemene tarief van 18%. Ook in Malta moet voor niet evidente gevallen van geval tot geval beoordeeld worden of sprake is van diensten of leveringen.

5.3 België

België hanteert voor de levering van voedingsmiddelen afhankelijk van wat er geleverd wordt een tarief van 6% of van 12%. Voor restaurantdiensten en catering wordt een tarief van 12% gehanteerd. België heeft uitgebreide overzichten opgesteld om ondernemers in de meeste gevallen te helpen met de beoordeling van welk tarief ze moeten toepassen. Voor overige situaties geldt dat van geval tot geval beoordeeld moet worden of er restaurantdiensten/catering op locatie plaatsvinden of dat er sprake is van afhaal/bezorging/catering niet ter plaatse.

5.4 Ierland

Ierland hanteert meerdere tarieven voor leveringen van verschillende soorten voedingsmiddelen variërend van 0% tot 13,5% tot 23%. Voor het merendeel van de voedingsmiddelen geldt het 0%-tarief. Voor bijvoorbeeld taartjes is het verlaagde tarief van 13,5% van toepassing, dit geldt ook voor bagels en wafels (tenzij wafels rauw of bevroren worden verkocht, dan geldt het 0%-tarief). Snoepjes worden

²⁰ Deze informatie is afkomstig uit onderlinge informatie-uitwisseling tussen lidstaten en geverifieerd in database TEDB. De informatie is in ieder geval actueel tot april 2024.

²¹ ANNEXE - TVA - Tableau récapitulatif des taux applicables pour les ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate, en fonction des produits et des situations, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7204-PGP.html/identifiant=BOI-ANX-000495-20140919>

belast tegen het algemene tarief van 23%. Voor koude afhaalmaaltijden, zoals broodjes, geldt het 0%-tarief. Voor warme afhaal- en bezorgmaaltijden hanteert Ierland het verlaagde tarief van 13,5% dit geldt ook voor restaurant- en cateringdiensten. Wanneer er apart bezorgkosten worden gerekend is hierop het algemene tarief van toepassing. Ierland gebruikt een uitgebreide onlinedatabase met een tarifiering per product.

5.5 Kroatië

Kroatië heeft een verlaagd tarief van 5% voor een specifieke lijst van voedingsmiddelen. Voor restaurantdiensten en bepaalde cateringdiensten geldt een tarief van 13%. In Kroatië moet voor niet evidente gevallen van geval tot geval beoordeeld worden welk tarief van toepassing is.

5.6 Duitsland

In Duitsland geldt voor restaurant- en cateringdiensten het reguliere tarief van 19%. Voor de levering van voedingsmiddelen is een verlaagd tarief van 7% van toepassing. Duitsland werkt met administratieve richtsnoeren die kunnen helpen bij het maken van het onderscheid tussen een levering van voedsel of een dienst.²²

5.7 Conclusie

Zoals hierboven staat beschreven zijn er een aantal lidstaten die in verschillende vormen restaurantdiensten en catering anders behandelen dan de levering van voedingsmiddelen. In alle lidstaten geldt dat in niet evidente gevallen van geval tot geval moet worden beoordeeld welk tarief van toepassing is. Wanneer een register wordt bijgehouden met wat wel en niet als restaurant- of cateringdienst kwalificeert, verkleint dit op termijn de uitvoeringslast. In een dergelijk register kan de onderneming voorbeelden zien van situaties die als dienst kwalificeren en van situaties die niet als dienst kwalificeren. In de loop van de tijd zal een dergelijk register groeien met nieuwe voorbeelden. De ontwikkeling van een register gaat gepaard met vooroverleg en gerechtelijke procedures en zal nooit sluitend zijn. De keuzes die lidstaten hebben gemaakt in de verschillende behandelingen tussen specifieke leveringen of diensten zijn eigen (juridische) afwegingen geweest van die lidstaat. Mocht in Nederland worden besloten het verlaagde tarief op restaurant- en cateringdiensten af te schaffen, dan betekent dat niet per definitie dat wetgeving van een andere lidstaat min of meer gekopieerd zou kunnen worden. Wel kan in dat geval nader worden onderzocht wat de ervaringen in andere lidstaten zijn met het hanteren van registers en welke inzichten op basis van die ervaringen kunnen worden opgedaan.

²² <https://usth.bundesfinanzministerium.de/usth/2019-2020/A-Umsatzsteuergesetz/I-Steuergegenstand-und-Geltungsbereich/Paragraf-3/ae-3-6.html>

6 Uitvoering en handhaving

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de administratieve lasten voor ondernemers en de gevolgen voor de uitvoering en handhaving door de Belastingdienst als zou worden besloten om onderscheid te maken tussen de levering van voedingsmiddelen en restaurant- en cateringdiensten.

In hoofdstuk drie van dit rapport is beschreven hoe bewerkelijk het is om onderscheid te maken tussen de levering van voedingsmiddelen en restaurantdiensten. In veel gevallen zal van geval tot geval – afhankelijk van de feiten en omstandigheden – beoordeeld moeten worden of sprake is van levering van een goed of van een dienst. In datzelfde hoofdstuk is reeds aangegeven dat dit naar verwachting tot discussies en procedures leidt met rechtsonzekerheid voor de ondernemer tot gevolg.

6.1 Uitvoering

Horecaondernemingen zullen bij grensgevallen per prestatie of rechtsbetrekking moeten nagaan of sprake is van een levering van voedingsmiddelen of van een restaurantdienst, waarbij het omslagpunt ligt bij (aanvullend) dienstbetoon. Dit brengt een omslag mee van generieke vastleggingen naar complexe individuele vastleggingen van transacties.

Het moeten maken van onderscheid tussen leveringen en diensten zal naar verwachting ook tot discussies en procedures over de afbakening leiden. Nu bestaan geen discussie op dit vlak. Tot op heden is er immers geen fiscaal belang, aangezien zowel de levering van voedingsmiddelen en water als restaurantdiensten onder het verlaagde tarief vallen. De discussies en procedures over dergelijke grensgevallen zullen onvermijdelijk tot rechtsonzekerheid bij ondernemers leiden. Afbakenings- en interpretatieproblematiek was niet voor niets, zoals beschreven in hoofdstuk 2, een van de redenen om in de jaren '80 alle voedingsmiddelen naar het verlaagde tarief over te hevelen.

Het ontstaan van – gevoelsmatig onrechtvaardige en potentieel concurrentieverstorende – verschillen in tarieftoepassing tussen dezelfde *type* dienstverrichtingen en leveringen van soortgelijke horecaondernemingen, zoals snackbars of cateraars, zou voor ondernemers bovendien aanleiding kunnen zijn om de discussie met de Belastingdienst aan te gaan. Het omslagpunt tussen levering en dienst kan per situatie verschillen. Zo kunnen er snackbars bestaan met een dusdanig hoog serviceniveau dat sprake is van dienstverlening, terwijl bij andere snackbars leveringen plaatsvinden omdat van een beperkt serviceniveau sprake is. Eveneens kunnen er bij cateraars en partyservices verschillen ontstaan naargelang de keuzes van de klant met betrekking tot de aangeboden dienst. Als de klant ervoor kiest om geen gebruik te maken van materiële en personele middelen die de cateraar/partyservice aanbiedt, zal (eerder) sprake zijn van leveringen tegen het verlaagde tarief.

Daar komt bij dat ondernemers worden geconfronteerd met een extra administratieve last. Zij moeten vanuit de administratieve vastleggingen de toepassing van het juiste tarief kunnen aantonen. Ook wordt het voor hen moeilijk

aan de klant uit te leggen dat de prijsverschillen worden veroorzaakt door de verschillende btw-tarieven.

Het differentiëren in tarieven voor leveringen van voedingsmiddelen en restaurantdiensten leidt derhalve tot een extra administratieve last en rechtsonzekerheid bij ondernemers. In het verlengde daarvan zal het ook een aanvullende uitvoeringslast voor de Belastingdienst opleveren. De onduidelijkheid en rechtsonzekerheid bij de ondernemer zullen namelijk leiden tot een toename aan vragen en verzoeken om vooroverleg en leiden tot meer bezwaar- en beroepsprocedures.

6.2 Handhaving

De hiervoor beschreven afbakeningsproblematiek compliceert de handhaving. Het omslagpunt van levering naar dienst is – zoals beschreven – immers diffuus (open norm) en er kunnen zich tal van grensgevallen voordoen. Daardoor is het vrijwel onmogelijk om op voorhand duidelijkheid te verschaffen voor alle situaties, zodat volledig compliant gedrag moeilijk vooraf te bevorderen is. Het onderscheid met betrekking tot het al dan niet *ter plaatse nuttigen* blijft diffuus. Een van de doelen van het overbrengen van alle voedingsmiddelen naar het verlaagde tarief was – naast het wegnemen van de discussies omtrent de afbakening – immers ook om het verschil tussen nuttigen binnen dan wel buiten de horeca- en aanverwante bedrijven weg te nemen. Door het laten vervallen van het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten zou dat verschil herleven. Zo zouden verstrekkingen van voedingsmiddelen zonder aanvullend dienstbetoon vanuit patates-friteskramen, marktkramen, haringstalletjes, cafetaria's en snackbars aan het verlaagde tarief zijn onderworpen, terwijl het nuttigen ter plaatse van diezelfde voedingsmiddelen met aanvullend dienstbetoon aan het algemene tarief is onderworpen. Ook zal het voor de hiervoor benoemde cateraars/partyservices naar verwachting aantrekkelijker worden om hun activiteiten zo in te richten dat hun handelingen kwalificeren als leveringen van voedingsmiddelen. Het toezicht dat de Belastingdienst hier (achteraf) op kan houden is complex, dat zou immers vereisen dat een controleur van de Belastingdienst ter plekke en ten tijde van die activiteiten aanwezig is.

De handhaafbaarheid van het laten vervallen van het verlaagde tarief voor restaurant- en horecadiensten is derhalve complex.

7 Budgettaire en economische gevolgen

Het afschaffen van het verlaagde btw-tarief restaurant- en cateringdiensten leidt tot een budgettaire opbrengst. Wegens de omvang van een dergelijke maatregel heeft dit impact op de sector. In dit onderzoek is ervoor gekozen om niet naar specifieke prijs- en afzeteffecten te kijken omdat dit een econometrische studie zou vereisen. In dit hoofdstuk wordt aan de hand van descriptieve statistieken een schets gegeven van de impact van het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten en catering.

7.1 Budgettaire impact

In de tabel hieronder wordt het budgettaire belang weergegeven van het verlaagde btw-tarief op maaltijdverstrekking. Het is niet mogelijk om het budgettaire belang van afhaal en bezorging op detailniveau te bepalen, bijvoorbeeld via aangiftegegevens. Dit komt doordat dat de gegevens uit de btw-aangifte op bedrijfsniveau zijn en er daardoor geen onderscheid gemaakt kan worden tussen de verschillende activiteiten die een bedrijf verricht. Daarom wordt er op basis van openbare bronnen een inschatting gegeven van de uitsplitsing (CBS). Het afschaffen van het verlaagde tarief op restaurantdiensten zou niet gelden voor bezorging en afhaal van maaltijden. De budgettaire opbrengst van het verhogen van het btw-tarief op restaurantdiensten is ten hoogste de som van catering en restaurantdiensten.²³

Jaar	2025	2026	2027	2028	2029	Struc	Struc in
Budgettair belang verlaagd btw-tarief maaltijdverstrekking		2187	2187	2187	2187	2187	2026
<i>w.v. bezorging</i>		544	544	544	544	544	2026
<i>w.v. afhaal</i>		489	489	489	489	489	2026
<i>w.v. cateringbedrijven</i>		188	188	188	188	188	2026
<i>w.v. restaurantdiensten</i>		966	966	966	966	966	2026
Afschaffen verlaagd btw-tarief op maaltijdverstrekking (catering en restaurantdiensten)		1154	1154	1154	1154	1154	2026

Op basis van de uitgevoerde analyse leidt het afschaffen van het verlaagde tarief op restaurantdiensten en catering tot een budgettaire opbrengst van € 1154 mln. per jaar. Hierbij wordt aangenomen dat alle cateringdiensten en alle restaurantdiensten onder het algemene tarief zouden gaan vallen. Hiervoor is aangegeven dat het voor onder andere snackbars en cateringdiensten onzeker is of deze wel of niet onder het verlaagde tarief blijven. Daarnaast wordt er geen rekening mee gehouden dat door een tariefsverhoging er eventueel een schuif plaatsvindt van consumptie bij

²³ Dit is niet gelijk aan de totale omzet omdat de omzet ook voort kan komen uit goederen en diensten die tegen het algemene tarief worden belast.

restaurants naar afhaal/bezorging. Tot slot wordt bij deze raming geen rekening gehouden met eventuele grenseffecten. Het is niet ondenkbaar dat deze op zullen treden, hieronder wordt hier nader op ingegaan. Andere effecten zoals een eventuele al dan niet automatische compensatie binnen de publieke sector hebben geen impact op de omvang van de budgettaire opbrengst.

7.2 Economische gevolgen

Er is voor gekozen om niet op basis van econometrie een uitspraak te doen over de economische gevolgen van bovengenoemde aanpassing. Een econometrische analyse vereist een exogene verandering in, bijvoorbeeld, de prijzen van restaurants die niet ook van toepassing is op de prijzen van afhaal/bezorging. De analyse kan wegens een gebrek aan deze exogene verandering niet econometrisch uitgevoerd worden. Wel wordt gekeken naar welke inkomensgroepen mogelijk een groter effect ondervinden van een dergelijke tariefswijziging en welke branches gemiddeld genomen meer van hun omzet genereren uit maaltijdverstrekkingen in het verlaagde tarief. Tot slot wordt er kort ingegaan op mogelijke gezondheidseffecten die optreden.

Bedrijfseconomische effecten

Bedrijven die actief zijn op de markt voor maaltijdverstrekking kunnen geconfronteerd worden met een lagere omzet doordat de hogere btw kan leiden tot minder afzet door een lagere prijs (na belastingen) voor de verkopende partij. Voor een gedeelte zal de btw-verhoging doorberekend worden, maar de mate waarin is onzeker. Zo concludeert het rapport van Dialogic waarin de verlaagde btw-tarieven worden geëvalueerd, dat een btw-verhoging voor restaurants en hoteldiensten voor ruim 100% doorberekend kan worden in de prijs.²⁴ Dit staat in contrast tot btw-verlagingen, die doorgaans slechts voor een klein gedeelte worden doorberekend aan consumenten. Onderzoek in Finland en Zweden (Harju & Kosonen, 2014) toont aan dat een btw-verlaging op maaltijdverstrekking daar voor 25% tot 50%²⁵ is doorberekend aan consumenten. Daarnaast is er vastgesteld dat een btw-verlaging voor restaurants in Frankrijk²⁶ in 2009 voor slechts 9,7% werd doorberekend aan consumenten. Deze asymmetrie in de doorberekening van de btw wordt ook breder geobserveerd.²⁷

Als de prijs voor restaurantdiensten hoger is, neemt de vraag ook af, wat gevolgen heeft voor de omzet van bedrijven. De prijselasticiteit voor voedingsmiddelen, waaronder restaurants, wordt door Femenia (2019)²⁸ op basis van een meta-analyse van bestaande literatuur geschat op -0,43 voor de Europese Unie. Dit

²⁴ Kamerstukken II 2022/2023, 32 140 nr.151.

²⁵ Harju, J., & Kosonen, T. (2014). The inefficiency of reduced VAT rates: Evidence from restaurant industry. *Government Institute for Economic Research*. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=a5031974f6676e348009dff5aaa71c55a73dde9d>

Falkenhall, B., Månsson, J., & Tano, S. (2020). Impact of VAT reform on Swedish restaurants: A synthetic control group approach. *The Scandinavian Journal of Economics*, 122(2), 824-850. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/sjoe.12340>

²⁶ Benzarti, Y., & Carloni, D. (2019). Who really benefits from consumption tax cuts? Evidence from a large VAT reform in France. *American economic journal: economic policy*, 11(1), 38-63. <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/pol.20170504>

²⁷ Benzarti, Y., Carloni, D., Harju, J., & Kosonen, T. (2020). What goes up may not come down: asymmetric incidence of value-added taxes. *Journal of Political Economy*, 128(12), 4438-4474. https://www.nber.org/system/files/working_papers/w23849/w23849.pdf

²⁸Femenia, F. (2019). A meta-analysis of the price and income elasticities of food demand (*Doctoral dissertation, Inconnu*). <https://hal.science/hal-02103880/>

betekent dat een 1%-toename in de prijs leidt tot een afname van de vraag van 0,43%. Het ligt in de rede dat de prijsgevoeligheid groter is voor restaurantdiensten. Zo vinden Richards & Mancino (2013) een prijselasticiteit van -0,9 voor de VS en Law et al. (2015) vinden een elasticiteit van -1,383 voor het Verenigd Koninkrijk²⁹.

Om de impact op de sector weer te geven maken we gebruik van 2 scenario's: laag en hoog. In het lage scenario is de doorberekeningsfactor 75% en de prijselasticiteit -0,9 en in het hoge scenario is dit respectievelijk 100% en -1,4. Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat niet de volledige omzet van restaurants op dit moment in het verlaagde tarief valt. Op basis van aangiftegegevens nemen wij aan dat 77% van de omzet van restaurants onder het verlaagde tarief valt. Hierdoor komen wij tot onderstaande effecten bij een aanpassing van het btw-tarief op restaurantdiensten op restaurants.

Scenario	Vershil in prijs door btw-verhoging	Doorberekening	Elasticiteit	Vraag-afname	Omzet-afname
Laag	11%	75%	-0,9	5,7%	8,6%
Hoog	11%	100%	-1,4	11,9%	11,9%

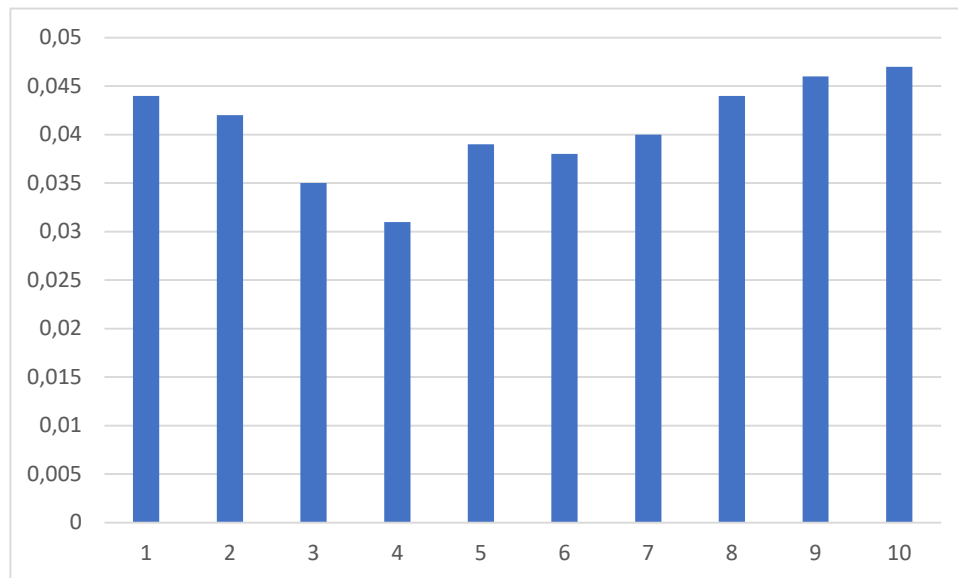
Hierbij is nog geen rekening gehouden met afhaal. Er zijn restaurants die ook afhaal en/of bezorging aanbieden. Omdat een eventuele tariefsverhoging niet voor afhaal/bezorging geldt, is het omzetverlies voor deze restaurants lager. Indien de opbrengsten van een btw-verhoging worden teruggesluisd via de inkomstenbelasting of het algemene btw-tarief, ontstaat er een klein positief koopkrachteffect. Dit kan een dempende werking hebben op de omzetafname.

Inkomenseffecten

Een verhoging van het btw-tarief voor restaurantdiensten leidt waarschijnlijk tot duurdere maaltijden. De grafiek hieronder geeft aan welk deel van het inkomen bepaalde inkomensgroepen uitgeven aan restaurants, waaronder ook afhaalrestaurants. Deze bestedingsaandelen zijn op basis van gegevens uit 2015 omdat de meest recente cijfers in een coronajaar vallen (2020). Hier is geen onderscheid gemaakt tussen uitgaven aan voedingsmiddelen en uitgaven aan alcoholische dranken. In het eerste inkomensdecil zitten veel studenten waardoor het bestedingsaandeel hier naar verwachting hoger is dan bij de daaropvolgende decielen. Over het algemeen geven mensen in de hogere inkomensgroepen meer uit aan restaurants dan mensen in de lagere inkomensgroepen. Hierdoor slaat een tariefsverhoging sterker neer bij de hogere inkomensdecielen. Als de opbrengsten worden teruggesluisd via een lagere inkomstenbelasting, dan kan dit nivellerend werken. Hierbij moet wel genoemd worden dat het mogelijk wenselijk is om een deel van de opbrengst te reserveren voor een directe compensatie binnen de publieke sector.

²⁹Law, C., Smith, R., & Cornelsen, L. (2022). Place matters: Out-of-home demand for food and beverages in Great Britain. *Food policy*, 107, 102215. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0306919221001949>

Grafiek 1: Bestedingsaandeel naar inkomenspercentiel



Bron: CBS

Welk effect minder consumptie bij restaurants heeft op de gezondheid van consumenten is onzeker. Dit effect kan negatief zijn wanneer consumenten uitwijken naar afhaal/bezorging of snackbars. Het ligt in de rede dat wanneer maaltijden genuttigd in restaurants duurder worden, er meer gebruik gemaakt zal worden van afhaal en/of bezorging. Afhaalrestaurants hebben doorgaans geen gezond aanbod. Mensen worden door de voedselomgeving in de verleiding gebracht om ongezond en te veel te eten.³⁰ Het effect van een btw-verhoging op de gezondheid is daarom zeer onzeker. Er bestaat een mogelijkheid dat het negatief uitpakt, maar dit is op voorhand niet vast te stellen.

Grenseffecten

Er zijn geen specifieke studies verricht naar wat een btw-verhoging voor uitsluitend restaurants zou betekenen voor grensoverschrijdende consumptie van restaurantdiensten of wat het zou betekenen voor grensregio's. In 2018 heeft Maastricht University een verkenning uitgevoerd naar de grenseffecten van de btw-verhoging van het verlaagde tarief van 6 naar 9%.³¹ Hierin is op basis van gegevens over boodschappen geconcludeerd dat het grenseffect van de verhoging van het verlaagde tarief naar verwachting beperkt zal zijn. Dit was mede ingegeven door de verwachte beperkte prijsverhoging. In het geval van het afschaffen van het verlaagde tarief voor restaurantdiensten zal de prijsverhoging groter zijn dan in dit onderzoek omdat het btw-tarief in dat scenario stijgt met 12%-punt in plaats van de 3%-punt in het eerdere onderzoek. Hierdoor kan niet met zekerheid worden gesteld dat dezelfde conclusie van toepassing zal zijn op een eventuele btw-verhoging op restaurantdiensten. Daar komt tevens bij dat boodschappen in grote hoeveelheden gekocht kunnen worden, waar dit voor restaurantdiensten niet het geval is. Dit betekent dat het minder snel aantrekkelijk zal zijn om over de grens te consumeren.

³⁰ <https://lchl.uva.nl/nl/content/nieuws/2023/12/rapport-tussen-mens-en-ruimte-de-ongezonde-voedselomgeving-als-omgevingswaarde.html?cb>

³¹ https://www.maastrichtuniversity.nl/sites/default/files/2024-07/item_verkenning_van_grenseffecten_van_verhoging_lage_btw-tarief_2018-06-22_0.pdf

Daarnaast zijn er een aantal factoren die de grenseffecten kunnen beperken. Zo blijkt uit het koopstromenonderzoek dat er in Oost-Nederland een hoge mate van binding is bij horecabestedingen. Dit houdt in dat inwoners van een gemeente gemiddeld 72% van hun bestedingen aan horeca uitgeven in de eigen gemeente. Dit is hoger voor stedelijke gebieden zoals Zwolle (86%) en Deventer (85%), maar ook in gemeenten zoals Emmen (87%), Enschede (84%) en Winterswijk (84%).³² Over het algemeen laten andere gebieden in Nederland soortgelijke effecten zien.

Verder hangt de keuze voor horecabestedingen niet alleen af van de prijs, maar ook van andere factoren, zoals de aanwezigheid van natuurgebieden of winkelgebieden. Uit hetzelfde koopstromenonderzoek komt naar voren dat horecabestedingen zich vooral concentreren rond toeristisch-recreatieve hotspots. Deze hotspots zullen mogelijk minder aantrekkelijk worden door hogere prijzen in de horecasector, maar mensen zullen minder snel naar het buitenland gaan voor horecagelegenheden indien daar niet van deze hotspots zijn.

Het is niet mogelijk om ex-ante de exacte grenseffecten te bepalen. Op basis van bovenstaande kan alleen geconcludeerd worden dat de grenseffecten naar verwachting beperkt zullen zijn. Indien er wordt besloten om deze maatregel daadwerkelijk te nemen, verdient het aanbeveling om kort na invoering een nader onderzoek uit te voeren naar de opgetreden grenseffecten.

³² https://koopstromen.nl/downloads/KSO2023_Oost/KSO23_Koopstromen_Oost-Nederland_Hoofdrapport.pdf

8 Conclusie

In dit onderzoek zijn de volgende vragen onderzocht:

- Wat is de historie van het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten?
- Hoe kunnen restaurant- en cateringdiensten worden onderscheiden van leveringen van voedingsmiddelen?
- Welke doelgroepen worden geraakt door een afschaffing van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten?
- Wat doen andere lidstaten?
- Wat zijn de gevolgen voor de uitvoering en de handhaving van het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten?
- Wat zijn de economische/budgettaire effecten van het afschaffen van het verlaagde btw-tarief op restaurantdiensten?

Voor de restaurant- en cateringdiensten uit tabel I, post b 12 van de Wet OB 1968 1968 bestaat een juridisch houdbare definitie. Wanneer deze post vervalt, gaat het algemene btw-tarief gelden voor restaurant- en cateringdiensten en ontstaat een onderscheid dat er in de praktijk nu niet is. In de meeste gevallen zal duidelijk zijn of de prestatie een levering of een dienst betreft. Voor de overige gevallen zal van geval tot geval beoordeeld moeten worden of sprake is van een restaurant- of cateringdienst of van een levering van voedingsmiddelen. Zoals toegelicht in hoofdstuk 5 maken meerdere lidstaten dit onderscheid.

Voor ondernemers is de beoordeling van geval tot geval of sprake is van een levering of een dienst (zeer) bewerkelijk en complex. Niet in alle gevallen is direct evident welk tarief toegepast moet worden, zodat het differentiëren tussen leveringen van voedingsmiddelen en restaurantdiensten voor hen een aanvullende administratieve last oplevert. Dit leidt naar alle waarschijnlijkheid ook tot discussies en (gerechtelijke) procedures met rechtsonzekerheid voor de ondernemers tot gevolg. In het verlengde daarvan zal dit leiden tot een hogere uitvoeringslast voor de Belastingdienst. De (her)introductie van een onderscheid tussen leveringen van voedingsmiddelen en restaurantdiensten zal namelijk (opnieuw) leiden tot discussies over de afbakening en (daarmee) tot handhavingsproblematiek.

Wanneer het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten wordt afgeschaft leidt dat naar verwachting tot een budgettaire opbrengst van € 1154 mln. Hierbij is geen rekening gehouden met eventuele grenseffecten. Daarnaast besteden hogere inkomensgroepen een groter aandeel van hun inkomen aan restaurantdiensten waardoor een btw-verhoging waarschijnlijk nivellerend uit pakt. Tot slot gaat een eventuele verhoging mogelijk gepaard met negatieve gezondheidseffecten. Dit is echter onzeker en hangt af van het uiteindelijke eetgedrag van consumenten.

Indien het verlaagde tarief voor restaurant- en cateringdiensten komt te vervallen worden restaurant- en cateringdiensten duurder voor consumenten omdat de verwachting is dat ondernemers een btw-verhoging doorberekenen in hun prijs. Afhankelijk van factoren zoals de prijselasticiteit kunnen ondernemers dit geheel of gedeeltelijk doorberekenen. Dit raakt horecaondernemers (minder omzet) en consumenten die van deze diensten gebruik maken (minder vraag of hogere prijs). Daarnaast kunnen ook andere sectoren, bijvoorbeeld zorginstellingen die gebruik maken van catering, hogere kosten maken. In dit onderzoek is met behulp van een rekenexercitie en literatuur een inschatting gemaakt van de mogelijke impact op de

omzet in deze sectoren. Een preciezere inschatting vergt een econometrische analyse.

Het kabinet heeft aangegeven te willen bijdragen aan een eenvoudiger en doelmatiger belastingstelsel.³³ Fiscale regelingen moeten op een efficiënte wijze doen wat ze beogen. Indien dat niet het geval is, is het kabinet van mening dat het uitgangspunt is om deze regelingen af te schaffen. Daarbij speelt de complexiteit van het stelsel en de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst uiteraard een belangrijke rol. Het verlaagde tarief voor restaurantdiensten is geen doelmatig instrument. Het afschaffen hiervan leidt tot een doelmatiger belastingstelsel. Daar staat tegenover dat dit het belastingstelsel voor zowel ondernemers als Belastingdienst minder eenvoudig maakt. Een verschillend tarief voor leveringen van voedingsmiddelen en restaurantdiensten zou tot meer complexiteit leiden.

Gelet op het voorgaande is er geen eenduidige conclusie te trekken over de wenselijkheid van het afschaffen van het verlaagde tarief voor restaurantdiensten. Het wegen van de voor- en nadelen van het afschaffen van het verlaagde btw-tarief voor restaurantdiensten verdient een politiek oordeel.

³³ Kamerstukken II 2024/25, 32140, nr. 210