Ministerie van Financiën

Onderzoek verlaagde btw-tarief voor personenvervoer

Datum 17 februari 2025

Inhoud

1 Rechtsgrondslag verlaagd btw-tarief op personenvervoer—5
1.1 BTW-richtlijn—5
1.2 Wet OB—5
1.3 Beleidsbesluit Toelichting Tabel I—6
1.3.1.1 Wet personenvervoer 2000—6
1.3.2 Vervoer van personen—7
1.3.2.1 Algemeen—7
1.3.2.2 Stoffelijk overschot—7
1.3.2.3 Vervoer van medisch team en menselijke organen—7
1.3.2.4 Binnenlands vervoer met luchtvaartuigen—7

2 Beleidsruimte voor verbetering doelmatigheid—9
2.1 Onderzoeksvragen—9
2.2 Belangrijke aspecten—9
2.3 Beleidsruimte per vervoerssoort—10
2.3.1 Vervoer per schip—10
2.3.2 Besloten busvervoer, openbaar vervoer en taxivervoer—10
2.3.3 Vervoer door de lucht—10
2.4 Conclusie—11

3 Uitvoering en handhaving—12

4 Budgettaire analyse—13

5 Conclusie—15

6 Bijlage: Historie—16

Inleiding

Naar aanleiding van de evaluatie verlaagde btw-tarieven zijn een aantal Tabel I-posten bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) geselecteerd om verder te verkennen.[1]

In algemene zin wordt als doelstelling voor een verlaagd btw-tarief de vermindering van de belastingdruk voor minder draagkrachtigen genoemd. Uit de evaluatie naar de verlaagde tarieven volgt echter dat een verlaagd btw-tarief doorgaans niet doelmatig is in het ondersteunen van minder draagkrachtigen. Hogere inkomens profiteren in absolute zin meer van een verlaagd btw-tarief. Tevens komt uit het rapport naar voren dat de btw ook geen doelmatig instrument is om de consumptie van zogeheten bemoeigoederen te stimuleren.

Voor een verdere verkenning is ook de Tabel I-post b.9 geselecteerd, deze ziet op de vervoerdienst van personen. Wat betreft het stimuleren van het personenvervoer was de doeltreffend- en doelmatigheid niet vast te stellen in de eerdere evaluatie vanwege onvoldoende operationalisering van de doelstelling en omdat het effect van het verlaagde btw-tarief niet te isoleren is.

<u>Personenvervoer</u>

Reikwijdte Tabel I-post .9
Voor de dienst die bestaat uit het vervoeren van personen geldt in Nederland in beginsel een verlaagd btw-tarief van 9%. Hieronder valt onder meer het vervoer van personen per schip, besloten busvervoer, openbaar vervoer, taxivoer en vervoer met luchtvaartuigen, voor zover de plaats van vertrek en bestemming in Nederland is en dat vervoer geschiedt per ballon of wanneer de luchtvaartuigen zijn ingericht voor vervoer van zieken of gewonden. Bepaalde vervoersdiensten kunnen onder een btw-vrijstelling vallen maar dit valt buiten het bereik van de verkenning.

Historische doelstelling(en)
Naast het verminderen van de belastingdruk voor minder draagkrachtigen als een algemene doelstelling van het toepassen van een verlaagd tarief gelden soms ook aanvullende doelstellingen. Bij de invoering van het verlaagde tarief voor het vervoer van personen was het doel de stimulering van massavervoer om de verkeerscongestie in steden tegen te gaan. Het ontwerp van de wet ging uit van openbaar vervoer maar tijdens de parlementaire behandeling zijn meerdere vervoersvormen toegevoegd passend bij massavervoer, aanvullend daarop of om andere niet altijd toegelichte redenen. Hierdoor is een scala aan doelstellingen ontstaan. In de bijlage is in meer detail de wetshistorie opgenomen.

Reden voor stimulering
Er bestaat een rechtvaardiging voor overheidsinterventie. Het gebruik van het openbaar vervoer, dan wel besloten groepsvervoer en aansluitende of vervangende vervoersvormen, kan immers positieve effecten voor de samenleving teweegbrengen. Daarbij kan gedacht worden aan minder verkeerscongestie, minder emissies en bevordering van bereikbaarheid voor mensen met onvoldoende eigen vervoerscapaciteit.

[1] Onderzoeksrapport van Dialogic en Significant: Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, 2023.

Onderzoek
Dit onderzoek richt zich op de vraag of binnen de huidige post van de Wet OB wetstechnische aanpassingen kunnen worden gedaan die de betreffende post mogelijk doeltreffender of doelmatiger maken, gelet op de historische doelstelling(en) (de belastingdruk voor minder draagkrachtigen verlagen en verkeerscongestie tegengaan). Vervolgens dient in een later breder onderzoek te worden onderzocht in hoeverre er een of meerdere alternatieve maatregelen zijn die de beoogde doelgroepen en doelstellingen beter kunnen bereiken.

Onderzoeksvragen

We beperken de verkenning hier dus tot mogelijke aanpassingen in de Wet OB. Daarvoor komen we tot de volgende vragen.

1) Welke fiscale beleidsruimte is er om binnen de tabelpost personenvervoer (post b.9 van Tabel I) in de Wet OB aanpassingen in wetgeving te doen gelet op de doelstelling van die post?

2) In hoeverre leidt die wetstechnische aanpassing tot een meer doeltreffende/doelmatige regeling?

Om deze vragen te beantwoorden wordt eerst de rechtsgrond voor het verlaagde tarief in de btw-richtlijn, de Wet OB en het beleidsbesluit Toelichting Tabel I bezien. Vervolgens wordt aandacht besteed aan de beleidsruimte om de post aan te passen, de uitvoerings- en handhavingsgevolgen en de budgettaire gevolgen.

1 Rechtsgrondslag verlaagd btw-tarief op personenvervoer

1.1 BTW-richtlijn

In de BTW-richtlijn 2006 staat opgenomen op welke goederenleveringen en dienstverrichtingen lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen. In bijlage III, onderdeel 5 van de BTW-richtlijn 2006 staat dat lidstaten een verlaagd btw-tarief kunnen toepassen op:

"*vervoer van personen en van goederen die zij bij zich hebben, zoals bagage, fietsen, met inbegrip van elektrische fietsen, motoren of andere voertuigen, of het verstrekken van diensten in verband met het vervoer van personen".*

1.2 Wet OB

Nederland heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief op personenvervoer te introduceren. In Nederland is het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer verankerd in post b.9 van Tabel I van de Wet OB. De post luidt als volgt:

"*Het vervoer van personen per schip, besloten busvervoer, openbaar vervoer en taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000, taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto, en het vervoer van personen met luchtvaartuigen indien de plaats van vertrek en de plaats van bestemming in Nederland zijn gelegen voor zover dat vervoer geschiedt met ballonnen of met luchtvaartuigen die zijn ingericht voor het vervoer van zieken of gewonden."*

De mogelijkheid voor toepassing van het verlaagde btw-tarief ziet breed op vervoer van personen en hun bagage. Dit is niet beperkt tot openbaar vervoer. Ook het vervoermiddel is niet ingeperkt: schip (waaronder veerboten en rondvaartboten), trein, (trolley)bus, tram, taxi, tuktuk, fietstaxi, kabelbaan, luchtballon en luchtvaartuigen beperkt tot specifiek vervoer van zieken en gewonden in Nederland. In de post wordt voor de definities van "besloten busvervoer", "openbaar vervoer" en "taxivervoer" verwezen naar de Wet personenvervoer 2000. In de BTW-richtlijn 2006 is geen koppeling met andere regelingen. De richtlijn specificeert enkel dat het om vervoer van personen en hun bagage alsmede hun voertuigen gaat.

In de wettekst staat niet letterlijk vermeld dat het vervoeren van bagage ook onder het verlaagde btw-tarief valt, maar dit valt in de uitvoeringspraktijk wel onder de reikwijdte conform de BTW-richtlijn 2006. In het Beleidsbesluit *Omzetbelasting, toelichting Tabel I* wordt het verlaagde btw-tarief van toepassing verklaart op het vervoeren van personen inclusief het vervoermiddel dat zij bij zich hebben tijdens het vervoer.[2]

Ten opzichte van de wettekst ten tijde van invoering is "veerdienst" later vervangen door "schip", is besloten busvervoer toegevoegd en het binnenlands vervoer door de lucht beperkt tot luchtvaartuigen ingericht voor ziekenvervoer of vervoer per ballon.

[2] Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2022, nr. 2022-6334, Stcrt. 2022, 9114 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 3 juli 2023, nr. 2023-14699, stcrt. 2023, 19179.

1.3 Beleidsbesluit Toelichting Tabel I

De Toelichting Tabel I is een beleidsbesluit waarin de wettelijke tabelposten nader worden toegelicht, al dan niet naar aanleiding van jurisprudentie. Tevens wordt goedkeurend beleid weergegeven waar de Belastingdienst aan gehouden is.

Onderstaande paragrafen bevatten passages uit dit beleidsbesluit die zien op de tabelpost personenvervoer (inclusief daarbij opgenomen voetnoten). Deze passages geven aan wat door de staatssecretaris van Financiën wel en niet onder personenvervoer wordt verstaan. De reikwijdte van de toepassing van de Tabelpost kan daardoor ruimer zijn dan de wettekst en is daarom relevant om in de verkenning mee te nemen. De *cursieve teksten* bevatten eigen commentaar ter verduidelijking op hetgeen in het beleidsbesluit staat opgenomen.

1.3.1.1 Wet personenvervoer 2000

De tabelpost verwijst naar de Wet personenvervoer 2000. Op grond van de Wet personenvervoer 2000 wordt verstaan onder:

- besloten busvervoer: personenvervoer per bus, niet zijnde openbaar vervoer;
- openbaar vervoer: voor een ieder openstaand personenvervoer volgens een dienstregeling met een auto, bus, trein, metro, tram of een via een geleidesysteem voortbewogen voertuig;
- taxivervoer: personenvervoer per auto tegen betaling, niet zijnde openbaar vervoer.

Onder "taxivervoer" wordt ook verstaan: vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafenissen en crematies. *Dit staat niet meer afzonderlijk in de post opgenomen omdat het onder de definitie van taxivervoer van artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000 valt. Ook doelgroepenvervoer valt onder taxivervoer, het aandeel doelgroepenvervoer in het taxivervoer bedraagt circa 85%.*

"Via een geleidesysteem voortbewogen voertuig" betreft voertuigen die zich voortbewegen langs daartoe in, op of boven de grond geconstrueerde (hulp)banen of kabels. Hieronder vallen onder meer trolleybussen, kabelbanen en magneettreinen.

Op basis van de parlementaire behandeling[3] moet bij "taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto" worden gedacht aan het vervoer met bijvoorbeeld een motortaxi, tuktuk en fietstaxi.

Het tegen vergoeding verzorgen van het woon-werkverkeer van werknemers door de werkgever in een auto met chauffeur is aan te merken als taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000 en valt onder de post.[4]

Diensten waarbij de klant in diens eigen auto door een ondernemer wordt vervoerd zijn niet aan te merken als taxivervoer in de zin van de post. In die gevallen zorgt

[3] MvT, Kamerstukken II *2009/10, 32128*, § 7.2.
[4] Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2022, nr. 2022-6334, Stcrt. 2022, 9114 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 3 juli 2023, nr. 2023-14699, stcrt. 2023, 19179.

de ondernemer ervoor dat de klant en diens auto worden vervoerd naar de plaats die de klant bepaalt.[5]

1.3.2 Vervoer van personen

1.3.2.1 Algemeen

Onder 'vervoer van personen' vallen bijvoorbeeld vistrips. Daarvan is sprake als sportvissers met een schip naar een vislocatie worden gebracht waar zij – aan boord van dat schip – in de gelegenheid worden gesteld om te vissen of als sportvissers in een schip door een ander schip worden gesleept naar de vislocatie.[6]

Goedkeuring

De staatssecretaris heeft goedgekeurd dat het vervoer van personen met door paarden voortbewogen rijtuigen onder de post valt.

Voorbeelden van diensten die niet onder de post vallen:

- het beoefenen van de zeilsport op individuele basis of door een klein aantal personen, al dan niet onder leiding van een schipper;
- het tegen vergoeding gebruik laten maken van een tolweg;
- de enkele verhuur van een autobus;
- het ter beschikking stellen van paarden voor paardrijlessen;
- het geven van gelegenheid tot deelname aan een puzzeltocht in een vervoermiddel.

1.3.2.2 Stoffelijk overschot

Het begrip vervoer van personen moet naar spraakgebruik worden uitgelegd. Redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat voor de gevallen waarin de btw-vrijstelling voor lijkbezorgers (artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de Wet OB) geen toepassing vindt onder vervoer van personen ook wordt verstaan het vervoer van een stoffelijk overschot.

1.3.2.3 Vervoer van medisch team en menselijke organen

Het gecombineerde vervoer van een medisch team en menselijke organen vormt voor de btw één dienst die is aan te merken als personenvervoer.

1.3.2.4 Binnenlands vervoer met luchtvaartuigen

[5] Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2022, nr. 2022-6334, Stcrt. 2022, 9114 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 3 juli 2023, nr. 2023-14699, stcrt. 2023, 19179.
[6] Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 maart 2022, nr. 2022-6334, Stcrt. 2022, 9114 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 3 juli 2023, nr. 2023-14699, stcrt. 2023, 19179. Hoge Raad 10-12-1975, nr. 17220, ECLI:NL:HR:1975:AX3842.

Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing op het binnenlandse vervoer van personen met luchtvaartuigen. *Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat conform de wettekst zoals hiervoor opgenomen ballonvaarten sec en vluchten van luchtvaartuigen die zijn ingericht voor het vervoer van zieken wél onder het verlaagde btw-tarief vallen.*

2 Beleidsruimte voor verbetering doelmatigheid

2.1 Onderzoeksvragen

In dit hoofdstuk wordt geprobeerd een antwoord te formuleren op de vraag of er fiscaal-juridische ruimte is om onderdelen van de post af te scheiden (indien daartoe besloten zou worden) die niet aan de doelstellingen voldoen. Om vervolgens de tweede onderzoeksvraag te beantwoorden in hoeverre die wetstechnische aanpassing tot een meer doeltreffende/doelmatige regeling leidt.

Doelstellingen
In de inleiding is het algemene doel voor het verlaagde tarief weergegeven alsmede het meer specifieke doel van het verlaagde tarief voor personenvervoer zoals oorspronkelijk was voorzien om gebruik van het openbaar massavervoer te stimuleren om verkeerscongestie tegen te gaan. Tijdens de parlementaire behandeling is de reikwijdte uitgebreid naar besloten groepsvervoer, niet zijnde openbaar vervoer en aansluitend of vervangend vervoer zoals taxi's. Door de jaren heen is de post voor personenvervoer in de wet gewijzigd. Zoals in de bijlage over historie is aangegeven, is niet bij elke wijziging duidelijk welke doelstelling daaraan ten grondslag heeft gelegen.

2.2 Belangrijke aspecten

Naast de doelstellingen zelf moeten we bij het beantwoorden van de onderzoeksvragen rekening houden met een aantal aspecten die onze aanpassingsruimte beïnvloeden.

Wettelijke grondslag
Nationale wetgeving en daaruit voortvloeiend beleid kan nationaal worden aangepast. Lastiger is het aanpassen van de grondslag van nationale wetgeving dat is gebaseerd op een Europese richtlijn, zoals in geval van de Wet OB. We gaan voor deze verkenning uit van de rechtsgrondslag in de BTW-richtlijn waarbinnen aanpassing van wet en beleid over personenvervoer moet passen.

Jurisprudentie
Is de wet eenmaal een feit dan kan in de loop van de tijd door jurisprudentie een uitbreiding of inperking ontstaan van vormen van personenvervoer die wellicht niet goed passen bij de doelstellingen die men bij de totstandkoming van de wet voor ogen had met het stimuleren van personenvervoer via een verlaagd btw-tarief. Om dit terug te draaien is een expliciete aanpassing in de wettekst nodig. Dit kan echter niet zonder rekening te houden met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Fiscale neutraliteit
De basis voor personenvervoer in de BTW-richtlijn is vrij breed geformuleerd. Vaak geldt bij toepassing van de bepaling uit de BTW-richtlijn het adagium: 'als het meerdere mag, mag het mindere ook'. Dat wil zeggen dat je niet alles wat kan ook moet toepassen. Minder mag ook, maar niet zondermeer. In de btw moet ook rekening worden gehouden met het fiscale neutraliteitsbeginsel. Het neutraliteitsbeginsel houdt – kortgezegd – in dat voor producten (goederen en diensten) die vanuit de modale consument bezien vergelijkbaar zijn, hetzelfde btw-tarief moet gelden. Om juridisch onhoudbare afbakeningen, en daarmee rechtszaken, te voorkomen, is het van belang dat een zorgvuldige beoordeling plaatsvindt van welke prestaties worden overgebracht van het verlaagde btw-tarief naar het algemene btw-tarief (of andersom).

2.3 Beleidsruimte per vervoerssoort

2.3.1 Vervoer per schip

Voorheen stond niet het 'vervoer per schip' in de post, maar 'veerdiensten'. Deze wijziging verruimt de reikwijdte en heeft ertoe geleid dat het verlaagde tarief ook van toepassing kan zijn op vistrips, dag-zeiltochten en rondvaarten.
Qua aard en beleving lijkt dit soort diensten niet in lijn met de primaire doelen van personenvervoer namelijk het stimuleren massavervoer en het voor bredere groepen betaalbaar houden van personenvervoer. De Hoge Raad vond de reden waarom personen bij een vistrip vervoerd werden irrelevant, het vervoersdoel kan daarom geen criterium zijn om binnen de bestaande tekst van de tabelpost deze vormen van vervoer per schip uit te sluiten.
Om de post meer bij de bedoeling ervan aan te laten sluiten zal de wettekst aangepast moeten worden door te specificeren welke diensten wel en niet onder de post vallen.

Daarbij kan worden gedacht aan:
- wederom 'veerdiensten' in de post opnemen in plaats van 'vervoer per schip'. Dit zou echter betekenen dat watertaxi's niet meer onder het verlaagde tarief kunnen vallen. Er kan beargumenteerd worden dat watertaxi's concurreren met waterbussen en taxi's over het land waardoor een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel op de loer ligt.
- in de wettekst een uitsluiting opnemen voor de vistrips, dag-zeiltochten en rondvaarten. Uit het oogpunt van fiscale neutraliteit zal dan ook moeten worden gekeken naar soortgelijke dagtochten en rondritten met andere voertuigen. Het vervoer in de recreatieve en toeristische sector concurreert met elkaar en is tot op zekere hoogte inwisselbaar. Door alleen de vormen per schip uit te sluiten van het verlaagde tarief ben je er vanuit het oogpunt van fiscale neutraliteit niet;
- in de wettekst een sluitende formulering opnemen om recreatief en toeristisch vervoer dat niet alleen sec een verplaatsing van A naar B behelst af te scheiden.

Het fiscaal afscheiden van vormen van vervoer die niet aan de primaire doelstellingen van het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer bijdragen -zoals voorgenoemde voorbeelden van recreatief vervoer- vereist meer studie indien dit als wenselijk wordt gezien. Of dit tot een doelmatigere regeling zou leiden is onzeker. De potentiële budgettaire opbrengst is beperkt (zie hoofdstuk 4) terwijl een andere afbakening mogelijk tot meer juridische problemen en hogere uitvoeringskosten leidt.

2.3.2 Besloten busvervoer, openbaar vervoer en taxivervoer

Onder besloten busvervoer en taxivervoer valt ook de categorie doelgroepenvervoer. Het gaat dan om het vervoer van bijvoorbeeld kinderen naar scholen of het vervoer van ouderen of gehandicapten.

Hoewel deze vormen in algemene zin binnen de doelstellingen van de post vallen, zoals ook hierboven beschreven ontwikkelt het besloten busvervoer of taxivervoer zich ook in een richting waarvan het de vraag is of deze vervoersbewegingen niet wat ver van het beoogde doel afgaan. Het is nu uitvoeringspraktijk dat werknemers die met een auto van de werkgever rijden en een of meer collega's vervoeren en daarvoor een vergoeding van de werkgever ontvangen, die vergoeding tegen het verlaagde btw-tarief wordt belast. Dit budgettaire beslag kan gelet op de ambulante werknemer in de bouw en uitzendbranche ook wel enige omvang hebben.

2.3.3 Vervoer door de lucht

Het vervoer door de lucht lijkt niet bij te dragen aan de doelstellingen voor het verlaagde tarief voor personenvervoer. Het binnenlands personenvervoer door de lucht is in 2002 dan ook onder het algemene tarief gebracht. Dit was ook een milieusignaal. Bij de kamerbehandeling is toegezegd dat gekeken zou worden of en hoe ziekenvervoer door de lucht en ballonvervoer weer onder het verlaagde tarief gebracht konden worden.[7] Bij goedkeuring met terugwerkende kracht was geregeld dat ziekenvervoer door de lucht en ballonvaarten onder het verlaagde tarief vallen, in 2003 is dit in de wet vastgelegd.[8]

Luchtballonnen
Ballonvaarten zijn, afgezet tegen de andere vormen van vervoer, niet gericht op een vervoersdienst om iemand ergens naar toe te vervoeren maar zijn meer gericht op een beleving. Bezien vanuit het fiscale neutraliteitsbeginsel concurreert een ballonvaart ook niet met andere vormen van personenvervoer. Een ballonvaart lijkt daardoor duidelijk en juridisch houdbaar afgebakend te kunnen worden. Gelet op de doelstelling en fiscale neutraliteit is er geen beletsel deze dienst (indien daartoe wordt besloten) over te brengen naar het algemene tarief.

Ziekenvervoer door de lucht
Bij het ziekenvervoer door de lucht is in tegenstelling tot een ballonvaart wel een vervoersdienst beoogd. Het vervoer door middel van een luchtvaartuig doet zich voor in de specifieke situatie dat ambulancevervoer per auto geen uitkomst biedt. Het past in die zin onder de doelstelling van alternatief vervoer als ambulancevervoer per auto niet mogelijk is. Ambulancevervoer per auto is vrijgesteld van btw (artikel 11-1-g-1°-b Wet OB). Fiscale neutraliteit is hier in die zin geen beletsel voor een andere behandeling in tarief. Hoewel gelet op de doelstelling voor stimulering personenvervoer en fiscale neutraliteit er geen beletsel is om deze dienst indien daartoe wordt besloten over te brengen naar het algemene tarief lijkt dit maatschappelijk om andere redenen (ambulancevervoer per auto vrijgesteld van btw in artikel 11-1-g-1°-b Wet OB) niet opportuun.

2.4 Conclusie

Zoals hierboven beschreven zien we beperkte beleidsruimte om het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer meer toe te spitsen op de oorspronkelijke doelstellingen. Het gaat dan om de duidelijk afgebakende ballonvaarten. Verdere inperking van deze post stuit op maatschappelijke onwenselijkheid (ziekenvervoer per luchtvaartuig) of vereist verdere verkenning van afbakeningsproblemen en het neutraliteitsbeginsel (recreatief (rond)varen versus recreatief rondrijden over land).

Met de conclusie op de eerste onderzoeksvraag dat er vooralsnog beperkte beleidsruimte is om de post voor personenvervoer meer toe te spitsen op de oorspronkelijke doelstellingen lijken we de tweede onderzoeksvraag kort te kunnen beantwoorden. Een wetstechnische aanpassing van de post voor ballonvaarten is van geringe waarde om tot een meer doeltreffende/doelmatige regeling te komen.

[7] Kamerstuk 28608, nr. 3.
[8] Belastingplan 2003 Deel II – overig fiscaal pakket, staatsblad 2002, 617.

3 Uitvoering en handhaving

De doelgroep van btw-heffing op personenvervoer bestaat uit een relatief overzichtelijk aantal aanbieders van vervoersdiensten. Interactie en de communicatie met de doelgroep vindt plaats via de reguliere kanalen, o.a. bij de btw-aangifte en op de internetsite van de Belastingdienst.

Het verlaagd btw-tarief voor personenvervoer lijkt voor beperkte problemen rondom uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid te zorgen, zo blijkt uit het evaluatierapport. Verder geldt dat het verlaagd btw-tarief tot extra uitvoeringskosten voor de Belastingdienst leidt, waarbij het niet afzonderlijk goed te bepalen is voor hoeveel extra uitvoeringskosten het verlaagd btw-tarief voor personenvervoer thans zorgt.

Afschaffing van het verlaagde btw-tarief voor het gehele personenvervoer zal in beginsel leiden tot een vereenvoudiging van het btw-stelsel en het zal ook de handhaving verbeteren. Voor specifieke sectoren binnen het personenvervoer kan verhoging van het btw-tarief wel leiden tot een hoger risico op fraude.

Met betrekking tot het overbrengen van specifieke categorieën binnen de post personenvervoer naar het algemene btw-tarief geldt dat ieder nieuw onderscheid nieuwe afbakeningsvraagstukken tot gevolg heeft, afhankelijk van de precieze definities. Hoe meer differentiatie in tarieftoepassing, hoe complexer de toepassing in de regel zal zijn. Dit geldt te meer voor afsplitsingen binnen bestaande of samenhangende tariefposten. Afhankelijk van de uiteindelijk gekozen afsplitsing zal bezien moeten worden wat de effecten voor de uitvoering zijn.

Het afschaffen van het verlaagd btw-tarief voor personenvervoer of specifieke categorieën binnen deze post vormt voor de Belastingdienst een zogenaamde parameterwijziging en moet minimaal een maand voorafgaand aan de ingangsdatum bekend zijn. Het bedrijfsleven dient de wijzigingen in de administratie en prijzen te verwerken en kan daarvoor een langere doorlooptijd nodig hebben.

4 Budgettaire analyse

Budgettair belang verlaagde btw-tarief op personenvervoer

Volgens laatste realisaties bedraagt de totale grondslag van het verlaagde btw-tarief op personenvervoer € 5.485 mln in 2023. De budgettaire kosten van het hanteren van het verlaagde- in plaats van het algemene btw-tarief bedragen € 658 mln ((21%-9%) * 5.485 mln). De berekening van de grondslag is gebaseerd op voorlopige realisatiecijfers van het CBS. Een meer gedetailleerde uitsplitsing van deze categorie is eerder al gemaakt ten behoeve van de ambtelijke fichebundel bij de kabinetsreactie op de evaluatie van het verlaagde btw-tarief.[9] Dit is gedaan op basis van cijfers van het CBS uit de btw-nota 2019 voor de consumptie van huishoudens en overheidsconsumptie. Op basis van deze uitsplitsing is berekend wat het aandeel is van vervoer per trein, vervoer per tram en bus en vervoer per taxi/overig personenvervoer. Tabel 1 geeft een overzicht van de totale grondslag en hoe deze is opgebouwd. De cijfers voor 2026 zijn berekend door de bedragen uit 2023 te extrapoleren met de ontwikkeling van de totale omzetbelasting.

Tabel 1: Uitsplitsing grondslag verlaagd btw-tarief personenvervoer, in € mln

Personenvervoer	2023	2024	2025	2026
Totaal	5.485	5.637	5.871	6.120
w.v. treinvervoer	2.187	2.248	2.341	2.441
w.v. Tram en bus	1.023	1.051	1.095	1.141
w.v. Taxi/overig pers.vervoer	2.150	2.209	2.301	2.398
w.v. vervoer over water	117	120	125	131
w.v. andere transportmiddelen	8	8	9	9

Een uitsplitsing van de post taxi/overig personenvervoer is op basis van cijfers van het CBS niet mogelijk. Daarom is gekeken naar aangiftegegevens omzetbelasting voor het jaar 2023. Hieruit blijkt dat de grondslag voor ongeveer 20% bestaat uit taxibedrijven. Ongeveer 9% van de grondslag komt van toerwagen- en ongeregeld personenvervoerbedrijven en 4% van groepsvervoerbedrijven. Deze cijfers kunnen niet 1-op-1 vergeleken worden met de cijfers van het CBS omdat hier ook zakelijk verbruik in zit (gebruik door btw-plichtigen met recht op vooraftrek) en omdat er naast personenvervoer ook andere leveringen in het verlaagde btw-tarief mee kunnen lopen (zoals verstrekking van eten en drinken). Dit impliceert wel dat taxi's het grootste deel van de grondslag verklaren in de post Taxi/overig pers.vervoer. Uit onderzoek van de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) blijkt dat in 2022 de taximarkt voor 80% bestaat uit de contractmarkt, die vooral bestaat uit doelgroepenvervoer en grotendeels collectief worden gefinancierd (bijvoorbeeld leerling- en rolstoelvervoer).

Ballonvaart naar het algemene btw-tarief: budgettaire opbrengst

De grondslag van de ballonvaart is niet te herleiden uit de cijfers van het CBS. De totale grondslag is geschat aan de hand van openbare bronnen. De laatste cijfers over het aantal vluchten komen uit 2015. Het aantal vluchten lag toen op een dieptepunt, dus waarschijnlijk is dat aantal (fors) toegenomen. Afhankelijk van wat

[9] Ambtelijke fichebundel naar aanleiding van de evaluatie van het verlaagde btw-tarief | Ambtsbericht | Rijksoverheid.nl

wordt aangenomen over het herstel van het aantal vluchten komt de grondslag uit op € 12-25 mln. Verhoging van het btw-tarief leidt dan tot een budgettaire opbrengst van €1-3 mln.

5 Conclusie

In dit rapport is onderzocht of binnen de huidige post wetstechnische aanpassingen kunnen worden gedaan die het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer mogelijk doeltreffender en doelmatiger maken. Hierbij is de reikwijdte weergegeven, is ingegaan op de juridische afbakenings(on)mogelijkheden, de uitvoeringsgevolgen en de budgettaire gevolgen.

Zoals in paragraaf 1 beschreven was de primaire doelstelling het stimuleren van het openbaar massavervoer van personen. Al tijdens de parlementaire behandeling zijn daar meerdere doelstellingen aan toegevoegd waardoor de post voor personenvervoer flink is uitgebreid. In de bijlage staat een overzicht van de historie van deze post.

Hoewel niet alle vormen van personenvervoer bijdragen aan de primaire doelstellingen (tegengaan van verkeerscongestie en minder draagkrachtigen ondersteunen) bestaat er wel een rechtvaardiging voor overheidsinterventie. Het gebruik van het openbaar vervoer dan wel besloten groepsvervoer en aansluitende of vervangende vervoersvormen kan immers positieve effecten voor de samenleving teweegbrengen, zoals minder verkeerscongestie, minder emissies en bevordering van bereikbaarheid voor mensen zonder vervoerscapaciteit.

We kunnen concluderen dat de fiscale beleidsruimte om de post voor personenvervoer iets doelmatiger te maken op dit moment beperkt is. Daarbij leidt dit gelet op de uitvoerings- en budgettaire aspecten niet tot een substantieel resultaat binnen de bestaande (historische) doelen van deze post. De vraag of deze doelstellingen naar de huidige maatstaven nog relevant zijn valt buiten deze verkenning. Een mogelijke denkrichting om verder te onderzoeken is om het verlaagde btw-tarief alleen toe te passen op openbaar vervoer waardoor terug wordt gekeerd naar de kern van de regeling. Om tot mogelijke alternatieven te komen is een bredere blik op mobiliteit en personenvervoer nodig. Daarvoor verwijzen wij naar de verkenning publieke mobiliteit die uitgevoerd wordt door het ministerie van Infrastructuur en waterstaat. Het is mogelijk dat die verkenning tot nieuwe inzichten leidt en tot navenante aanpassingen van de tabelpost op basis van nieuw te formuleren doelen.

6 Bijlage: Historie

In deze bijlage wordt de historie van deze Tabelpost weergegeven. Daarbij wordt zoveel mogelijk de doelstelling(en) vermeld die bij de totstandkoming van deze post en bij aanvullingen of wijzigingen daarop werd beoogd.

Het verlaagde tarief is voor het eerst opgenomen bij de totstandkoming van de Wet OB 1968 (kamerstuk 9324, Stb 329 1968). De tekst van het wetsvoorstel luidde: "*het vervoer van personen per spoorweg, tramweg of trolleybus of met veerdiensten, alsmede het vervoer van personen als is bedoeld in artikel 1, letters g en h, van de Wet Autovervoer Personen* (Stb. 1939, 527)."

Ten tijde van de invoering van de Wet OB 1968 werd het verlaagde btw-tarief voor personenvervoer opgenomen. Dit werd gewenst geacht "*gezien de bijzondere positie (MvA verkeerspolitieke redenen) welke speciaal onder de huidige verkeersomstandigheden het openbare massavervoer van personen inneemt*." Tijdens de parlementaire behandeling werd bepleit meerdere vervoersvormen onder het verlaagde tarief te brengen, waaronder taxi en luchtvaart. In eerste instantie werd dit door het kabinet afgewezen omdat dit niet onder massavervoer viel en deze vervoersvormen vooral uit zakelijke overwegingen werden gebruikt waardoor de daarop drukkende btw aftrekbaar is. Volgens de bewindspersoon van destijds was de aard van het gebruik van het vervoer doorslaggevend. Via amendementen zijn taxi en luchtvaart alsnog onder het bereik van de post gekomen.

In een amendement van Nooteboom c.s. (nr. 23) wordt voorgesteld het vervoer van personen met huurauto's als bedoeld in artikel 1, letter l toe te voegen aan post 9. Dit ziet op taxi's. De toelichting hierbij geeft aan dat hiermee wordt beoogd een bijdrage te leveren – via popularisering van het taxigebruik, waartoe ook andere middelen door betrokkenen zijn voorgesteld – aan de oplossing van het verkeersvraagstuk in de steden.

In een amendement van Noteboom c.s. (nr. 25) wordt voorgesteld ook letter i toe te voegen aan post 9 met als strekking het ongeregelde niet-toeristisch autovervoer van personen eronder te brengen. Het betreft hier groepsvervoer anders dan volgens dienstregeling (nu getypeerd als besloten busvervoer), zoals supporters naar een voetbalwedstrijd en kinderen met school naar het zwembad. Gezien de concurrentiepositie met geregeld lijnvervoer lijkt het juist ook dit vervoer hieronder te brengen aldus het amendement.

Via het amendement Portheine (nr. 32) wordt aan tabel I, onderdeel b, post 9, na het laatste haakje toegevoegd: het vervoer van personen met luchtvaartuigen indien de plaats van vertrek en de plaats van bestemming binnen het Rijk zijn gelegen. Een doelomschrijving ontbreekt.

Door het amendement Verlaan (nr. 41) wordt tabel I, onderdeel b, post 9 gelezen als volgt: 9. het vervoer van personen per spoorweg, taxi, vliegtuig, helicopter, tramweg, trolley-bus of met veerdiensten alsmede het vervoer van personen als is bedoeld in artikel 1 letters g en h, van de Wet Autovervoer Personen (Stb. 1939, 527).

Via kamerstuk 10 901 (Stb. 1979, 606) is de post gewijzigd:
"*1. In post 9 wordt „per spoorweg, tramweg of trolleybus of met veerdiensten,*

alsmede het vervoer van personen als is bedoeld in artikel 1, letter g, h en i, van de Wet Autovervoer Personen {Stb. 1939, 527)" vervangen door: per schip, spoorweg, tramweg of trolleybus, alsmede het vervoer van personen als is bedoeld in artikel 1, letters g, h, i en k, van de Wet Autovervoer Personen {Stb. 1939, 527)".
Door deze wijziging is "veerdiensten" verruimd naar de aanduiding "per schip".
Deze gehele wijziging komt voort uit een amendement Nooteboom (nr.17).

"*Dit amendement strekt ertoe het toeristisch vervoer per toerwagen, alsmede het personenvervoer per schip onder het verlaagde tarief te rangschikken. In verband met deze uitbreiding van het verlaagde tarief voor personenvervoer kan de afzonderlijke vermelding van veerdiensten vervallen. De bedoeling is vooral aan de zeer grote tariefsverwarring een einde te maken, die ontstaan is door het geregeld en ongeregeld niet toeristisch vervoer van personen onder het verlaagd tarief te brengen, terwijl het toeristisch personenvervoer onder het normaal tarief werd gehouden. Dit onderscheid lijkt niet houdbaar. Het zijn vaak dezelfde bussen, die nu eens voor toeristisch, dan weer voor niet toeristisch vervoer worden gebezigd, terwijl het ook voorkomt dat nadien de inspecteur toeristisch vervoer aanneemt, terwijl de ondernemer voor de offerte een ander standpunt had*."

Via Kamerstuk 22 692 (Stb. 1997, 735) Is toegevoegd:
1. In onderdeel b, post 9, wordt na «Wet personenvervoer» ingevoegd: het vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafenissen en crematies daaronder begrepen.
In de MvT van het wetsvoorstel bleek door wijziging van de Wet Autovervoer Personen in 1988 naar de Wet personenvervoer waarbij in deze post wordt aangesloten een aantal vervoersmogelijkheden te zijn vervallen. Dit vervoer zou derhalve moeten worden belast naar het algemene tarief van de omzetbelasting. In de praktijk bleek echter dat het verlaagde tarief voor het trouwvervoer ook na 1988 vrij algemeen werd toegepast. Naar aanleiding van vragen over de btw-tarieftoepassing voor trouwvervoer heeft de Staatssecretaris in het beleidsbesluit van 22 november 1995, nr. VB 95/3198 (Infobulletin 95/987) gesteld dat dit vervoer ingevolge de bij de Wet op de omzetbelasting 1968 behorende tabel I, onderdeel b, post 9, onderworpen is aan het algemene tarief. Gelet op de voorgeschiedenis heeft de Staatssecretaris bij beleidsbesluit van 28 maart 1996, nr. VB 96/200 (Infobulletin 96/301) besloten tot aanpassing van genoemde tabelpost in die zin dat het trouwvervoer valt onder de toepassing van het verlaagde tarief. Dit wordt hier hersteld zonder echt een doelomschrijving anders dan dat wordt toegelicht dat het algemeen goed was om het tegen het verlaagde tarief te belasten. Het rouwvervoer was in de goedkeurende sfeer al sinds 1 januari 1969 onder het verlaagde tarief geplaatst op basis van de ministeriële resolutie van 21 april 1969, nr. D 69/1991. Dit is geformaliseerd in de Tabel. Het vervoer van personen van en naar een rouwplechtigheid wordt net als trouwvervoer ook weer onder het verlaagde tarief gebracht.

De tekst in de uiteindelijke wet luidde (vet weergegeven toegevoegd in parlementair proces):
"*het vervoer van personen per spoorweg, tramweg of trolleybus of met veerdiensten, alsmede het vervoer van personen als is bedoeld in artikel 1, letters g, h en i, van de Wet Autovervoer Personen (Stb. 1939, 527), het vervoer van personen met huurauto's als zijn bedoeld in artikel 1, letter l, van de genoemde wet en het vervoer van personen met luchtvaartuigen indien de plaats van vertrek en de plaats van bestemming binnen het Rijk zijn gelegen*."