

EVALUATIE BTW- VRIJSTELLINGEN

DIENSTEN VAN LIJKBEZORGERS, SCHRIJVERS
JOURNALISTEN EN COMPOSITEN, VOORDRACHTEN EN
FONDSWERVENDE ACTIVITEITEN

RAPPORT

seo • economisch onderzoek *dialogic*

AUTEURS

Persoonsgegevens

IN OPDRACHT VAN
HET MINISTERIE VAN FINANCIËN

Samenvatting

Dit onderzoek geeft invulling aan de evaluatie btw-vrijstellingen, specifiek voor drie optionele vrijstellingen (diensten van lijkbezorgers, schrijvers, journalisten en componisten almede voordrachten en dergelijke werkzaamheden) en de vrijstelling voor fondswervende activiteiten (een verplicht in te voeren vrijstelling met beperkte ruimte voor lidstaten om de wijze waarop de aanwezigheid van concurrentievervalsing wordt getoetst nader in te vullen. In Nederland is deze toets ingevuld door het vaststellen van bepaalde financiële omzetgrenzen waarbinnen de vrijstelling van toepassing is).

De doelstelling van de evaluatie is:

- Inzicht geven in doeltreffendheid en doelmatigheid van de optionele vrijstellingen;
- Beantwoorden van vragen toetsingskader fiscale regelingen voor optionele vrijstellingen;
- Inzicht geven in gevolgen afschaffing optionele vrijstellingen en alternatieve maatregelen;
- Inzicht geven in doeltreffendheid en doelmatigheid van de omzetgrenzen binnen de vrijstelling voor fondswervende activiteiten.

Onderstaande tabellen geven onze bevindingen weer voor doelbereik, doeltreffendheid, doelmatigheid, budgettair belang en geeft aanbevelingen voor de drie optionele vrijstellingen en de fondswervingsvrijstelling. In geval van de vrijstelling voor schrijvers, journalisten, componisten (en cartoonisten), geven we conclusies voor elk van deze groepen afzonderlijk weer. Een uitgebreide toelichting is te vinden in hoofdstuk 3 - analyse - en hoofdstuk 4 - conclusies en aanbevelingen.

Tabel S.1 Diensten van lijkbezorgers

Aspect	Oordeel	Argumentatie
Doelbereik	Hoog	Uit de enquête volgt dat het doelbereik hoog is, maar er zijn ook signalen van foutief gebruik. Uit interviews komt naar voren dat de vrijstelling redelijk duidelijk is met af en toe een grijs gebied in de afbakening.
Doeltreffendheid op geen btw-heffing op situaties van leed	Hoog	Het bereiken van deze doelstelling volgt mechanisch op het hanteren van een vrijstelling.
Doeltreffendheid op betere betaalbaarheid	Hoog	Lijkbezorgers verrichten vrijwel uitsluitend prestaties aan eindgebruikers. De vrijstelling heeft daarmee een prijsverlagend effect. De omvang van het effect neemt af naarmate het aandeel van inkoopkosten in de totale vrijgestelde omzet toeneemt. Het effect wordt ook beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). In afwezigheid van afwenteling is het effect nul.'
Doelmatigheid	Gemiddeld	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn laag indien alle verrichte activiteiten vrijgesteld zijn. De administratieve lasten zijn hoog wanneer ook belaste activiteiten verricht worden.
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten voor</u> de belastingdienst zijn laag/lager sinds er duidelijke afbakeningen zijn gemaakt.

Budgettair belang	Onbepaald	De economische <u>opbrengsten</u> door geen btw-heffing op situaties van leed en betere betaalbaarheid zijn niet te kwantificeren. Daarom is de <i>bang-for-the-buck</i> ¹ niet te bepalen.
	€35 tot €105 miljoen per jaar	De contrafeitelijke situatie is het algemene tarief (21%). Daarnaast gaan we ervan uit dat het algemene tarief geldt in de gehele keten. Het is echter te verwachten dat inkoopkosten voor een deel onder het verlaagde tarief (9%) geschieden, het budgettair belang is dan lager. Het budgettair belang zal ook lager zijn wanneer het verlaagd tarief als contrafeitelijke situatie geldt.
	Aanbevelingen	We zien niet direct een aanleiding om de vrijstelling voor lijkbezorgers af te schaffen, omdat de vrijstelling een hoog doelbereik kent, hoge doeltreffendheid heeft en de doelmatigheid wat betreft de lasten gemiddeld tot hoog is. Indien de vrijstelling behouden wordt, bevelen wij aan om na te gaan of de huidige invulling en afbakening van <i>kenmerkende en essentiële werkzaamheden van lijkbezorgers</i> in het beleidsbesluit geactualiseerd kan worden in het licht van maatschappelijke ontwikkelingen. Indien voor afschaffing wordt gekozen, kan gekozen worden om het verlaagd tarief (uit de Btw-richtlijn) in te stellen voor de diensten voor lijkbezorgers. Kiezen voor een verlaagde tarief voorkomt dat het prijsverlagend effect volledig verdwijnt. Dit zou wel gebeuren als het algemene tarief van toepassing zou zijn. Een verlaagd tarief gaat wel gepaard met de afbakeningsproblematiek en bijbehorende administratieve lasten die ook spelen bij de vrijstelling. De evaluatie van de verlaagde tarieven plaatst kanttekeningen bij de doelmatigheid van een verlaagd tarief.²

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel S.2 Schrijvers en journalisten

Aspect	Oordeel	Argumentatie
Doelbereik	Hoog	Uit de enquête volgt dat het doelbereik hoog is, maar er zijn ook signalen van foutief gebruik. Uit interviews komt naar voren dat de vrijstelling redelijk duidelijk is met af en toe een grijs gebied in de afbakening.
Doeltreffendheid op lagere administratieve lasten	Hoog (schrijvers)	Voor schrijvers leidt de vrijstelling tot een vermindering van administratieve lasten.
	Gemiddeld (journalisten)	Journalisten voeren vaker een mix aan activiteiten uit, waardoor er niet altijd sprake is van een lastenverlichting.
Doeltreffendheid op betere betaalbaarheid	Gemiddeld	Schrijvers en journalisten verkopen aan zowel afnemers die wel en geen btw op inkoop kunnen aftrekken. De vrijstelling leidt enkel tot betere betaalbaarheid bij verkoop aan partijen die geen btw kunnen aftrekken: primair zijn dit consumenten en de publieke omroep. ³ De omvang van het effect lijkt niet beperkt te worden door het aandeel van inkoopkosten in de

¹ Met "*bang-for-the-buck*" wordt de verhouding tussen maatschappelijke opbrengsten en kosten bedoeld.

² Dialogic, *Evaluatie van het verlaagde btw-tarief*, 2023.

³ Consumenten en niet btw-plichtige afnemers worden gezien als eindgebruikers, zoals benoemd in de laatste alinea van paragraaf 2.2

Doelmatigheid		totale vrijgestelde omzet, omdat de doelgroep maar beperkt inkoopkosten maakt.
		Het effect wordt wel beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). In afwezigheid van afwenteling is het effect nul.
		Omdat de prestaties van de doelgroep nooit belast zijn geweest is het aannemelijk dat dit voordeel volledig terecht komt bij de afnemers, echter kan dit niet worden vastgesteld.
	Hoog (schrijvers)	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn besproken als doel van de btw-vrijstelling.
Budgettair belang	Gemiddeld (journalisten)	
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten</u> voor de belastingdienst zijn zeer gering.
	Onbepaald	De economische <u>opbrengsten</u> door lagere administratieve lasten en betere betaalbaarheid zijn niet te kwantificeren. Daarom is de <i>bang-for-the-buck</i> niet te bepalen.
	Enkele miljoenen tot maximaal €30 miljoen per jaar	De contrafeitelijke situatie is het algemene tarief (21%). Daarnaast gaan we ervan uit dat het algemene tarief geldt in de gehele keten. Het is echter te verwachten dat inkoopkosten voor een deel onder het verlaagde tarief (9%) geschieden, het budgettair belang is dan lager. Het budgettair belang zal ook lager zijn wanneer het verlaagd tarief als contrafeitelijke situatie geldt. Wanneer ook rekening gehouden wordt met de KOR als contrafeitelijke situatie zal het budgettair belang ook lager zijn.
Aanbevelingen		Wij zien geen directe aanleiding om de vrijstelling voor schrijvers en journalisten af te schaffen. De vrijstelling is voor deze groepen gemiddeld tot hoog doeltreffend en de uitvoeringskosten zijn laag.
		Indien wel voor afschaffing wordt gekozen, kan gekozen worden om de diensten van schrijvers en journalisten onder het verlaagd tarief te brengen. Kiezen voor een verlaagde tarief voorkomt dat het prijsverlagend effect volledig verdwijnt. Dit zou wel gebeuren als het algemene tarief van toepassing zou zijn. Een verlaagd tarief gaat wel gepaard met de afbakeningsproblematiek en bijbehorende administratieve lasten die ook spelen bij de vrijstelling. Het instellen van het verlaagd tarief betreft voor deze doelgroep dus een afruil in de twee doelstellingen; enerzijds lagere administratieve lasten en anderzijds een betere betaalbaarheid van nieuwsvoorziening. De evaluatie van de verlaagde tarieven plaatst kanttekeningen bij de doelmatigheid van een verlaagd tarief.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel S.3 Componisten

Aspect	Oordeel	Argumentatie
Doelbereik	Hoog	De vrijstelling lijkt goed te worden toegepast op verkopen. Deze ondernemers verrichten echter veelal ook btw-belaste prestaties

Doeltreffendheid <i>lagere administratieve lasten</i>	Laag	waarbij uit interviews blijkt dat de aftrek regelmatig niet correct wordt toegepast. Vanwege de mix aan btw-belaste en van btw-vrijgestelde activiteiten bij componisten leidt de btw-vrijstelling voor componisten mogelijk tot een administratieve lastenverzwaring. Uit interviews blijkt dat de aftrek regelmatig niet correct wordt toegepast.
	Laag	Omdat er veelal aan btw-plichtige afnemers wordt verkocht en er sprake is van een laag aandeel inkoopkosten heeft de vrijstelling een zeer beperkte economische impact, mogelijk zelfs licht negatief. De omvang van het effect neemt af naarmate het aandeel van inkoopkosten in de totale vrijgestelde omzet toeneemt. Het effect wordt ook beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). In afwezigheid van afwenteling is het effect nul.
Doelmatigheid	Laag	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn besproken als doel van de btw-vrijstelling.
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten voor</u> de belastingdienst zijn zeer gering.
	Laag	De economische <u>opbrengsten</u> door lagere administratieve lasten en betere betaalbaarheid zijn zeer beperkt of zelfs mogelijk negatief.
Budgettair belang	Enkele miljoenen aan budgettaire derving of extra belastingopbrengsten	De vrijstelling kan resulteren in zowel budgettaire derving als extra belastingopbrengsten door de versturende werking, afhankelijk van de omvang van het aandeel inkoopkosten en wijze waarop ze worden toegekend aan het componeren. De contrafeitelijke situatie is het algemene tarief (21%). Daarnaast gaan we ervan uit dat het algemene tarief geldt in de gehele keten. Het is echter te verwachten dat inkoopkosten voor een deel onder het verlaagde tarief (9%) geschieden, het budgettair belang is dan lager. Het budgettair belang zal ook lager zijn wanneer het verlaagd tarief als contrafeitelijke situatie geldt. Wanneer ook rekening gehouden wordt met de KOR als contrafeitelijke situatie zal het budgettair belang ook lager zijn.
Aanbevelingen		We zien een aanleiding om de vrijstelling af te schaffen, gelet op de lage doeltreffendheid, de complexiteit bij het toepassen van aftrek en de onduidelijke link tussen het componeren van muziek en nieuwsvoorziening. We zien verder geen aanleiding voor het instellen van het verlaagd tarief. .

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel S.4 Journalistiek cartoonisten

Aspect	Oordeel	Argumentatie
Doelbereik	Laag	Er is sprake van een optionele vrijstelling en cartoonisten geven aan zeer beperkt gebruik van te maken van deze optionele vrijstelling.
Doeltreffendheid <i>lagere administratieve lasten</i>	Laag	De vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt, waarbij vaker wordt genoemd dat de administratieve lasten juist toenemen door de vrijstelling.
Doeltreffendheid <i>betere betaalbaarheid</i>	Laag	De vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt.
Doelmatigheid	Laag	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn besproken als doel van de btw-vrijstelling.
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten</u> voor de belastingdienst zijn zeer gering.
	Laag	De economische <u>opbrengsten</u> zijn nihil want de vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt
Budgettair belang Aanbevelingen	Verwaarloosbaar	Er is sprake van zeer kleine marktomvang Wij zien een sterke aanleiding om de vrijstelling voor cartoonisten af te schaffen, gezien het lage doelbereik en de lage doeltreffendheid. We zien verder geen aanleiding voor het instellen van het verlaagd tarief.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel S.5 Voordrachten en dergelijke diensten

Aspect	Oordeel	Argumentatie
Doelbereik	Laag	We hebben in interviews en gesprekken geen voorbeelden kunnen vinden van bewuste toepassing van de vrijstelling. Het sterke vermoeden is dat er nauwelijks gebruik gemaakt wordt van de vrijstelling.
Doeltreffendheid <i>bevordering wetenschap en algemene ontwikkeling</i>	Laag	Omdat er nauwelijks gebruik gemaakt wordt van de vrijstelling, draagt deze ook niet bij aan het doel.
Doelmatigheid	Laag	De vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt
Budgettair belang Aanbevelingen	Laag	Het budgettair belang is waarschijnlijk eveneens laag Wij zien een sterke aanleiding om de vrijstelling voor voordrachten en dergelijke diensten af te schaffen, gezien er geen doelbereik is geconstateerd, noch doelbereik verwacht wordt, terwijl bij afschaffen terugval op alternatieven mogelijk is zoals een bestaand verlaagd tarief voor lezingen en de KOR.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel S.6 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten

Aspect	Oordeel	Argumentatie
Doelbereik omzetgrenzen	Hoog	De regeling lijkt gebruikt te worden door reeds vrijgestelde ondernemers voor verrichte nevenactiviteiten van bescheiden omvang, al is dat niet altijd een bewuste toepassing.
Doeltreffendheid omzetgrenzen voorkomen van betrokkenheid in de omzetbelasting bij geringe nevenactiviteiten.	Hoog	De omzetgrenzen zorgen ervoor dat reeds vrijgestelde ondernemers met nevenactiviteiten van bescheiden omvang niet in de heffing van de btw worden betrokken. Ondernemers die boven de omzetgrenzen uitkomen zijn doorgaans ook grotere ondernemers die dan wel enig niveau van administratieve vaardigheden hebben, dan wel er baat bij hebben gezien het aftrekrecht. Oneerlijke concurrentie door verenigingen lijkt geen significante rol te spelen. Gemeenten houden toezicht en grijpen in waar nodig.
Doelmatigheid omzetgrenzen	Gemiddeld	De <u>administratieve lasten</u> zijn laag. Wel lopen gebruikers (met relatief weinig fiscale kennis) aan tegen de kwalificatie van prestaties als leveringen of diensten.
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten voor</u> de belastingdienst zijn laag, mede doordat er coulance is.
Budgettair belang	Onbepaald	Aan de marge is er een afruil tussen de extra budgettaire derving en de besparing aan administratieve- en uitvoeringslasten door meer instellingen buiten de heffingssfeer van de btw te houden.
Aanbevelingen		We zien geen aanleiding om de omzetgrenzen aan te passen. Het merendeel van de instellingen valt onder de omzetgrens, mede vanwege de kantineregeling.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Inhoudsopgave

Samenvatting	3
1 Inleiding	10
1.1 Context	10
1.2 Onderzoeksvragen en onderzoeksmethoden	10
2 Beleidsreconstructie en -theorie	12
2.1 Optionele vrijstellingen in de btw	12
2.2 Btw en btw-vrijstellingen	12
2.3 Gevolgen van een btw-vrijstelling	15
2.4 Diensten van lijkbezorgers	22
2.5 Schrijvers, journalisten, componisten	26
2.6 Voordrachten en dergelijke diensten	30
2.7 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten	32
2.8 Contrafeitelijke situatie	37
3 Analyse	40
3.1 Diensten van lijkbezorgers	40
3.2 Schrijvers, journalisten, componisten (en cartoonisten)	48
3.3 Voordrachten en dergelijke diensten	65
3.4 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten	67
4 Conclusies en aanbevelingen	73
4.1 Algemeen	73
4.2 Diensten van lijkbezorgers	74
4.3 Schrijvers, journalisten, componisten (en cartoonisten)	76
4.4 Voordrachten en dergelijke diensten	79
4.5 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten	80
Bijlage A Gevolgen van een vrijstelling bij het verlaagd tarief (9%)	81
Bijlage B Enquêteresultaten	84
Bijlage C Berekeningen budgettair belang schrijvers en journalisten	93
Bijlage D Interviews	95
Bijlage E Analyse CBS microdata	96
Bijlage F Toetsingskader fiscale regelingen	97

1 Inleiding

1.1 Context

Voor verschillende producten en diensten geldt in Nederland een vrijstelling van de btw in plaats van een prestatie die belast is tegen het algemene-, verlaagde- of nultarief. Welke producten en diensten onder een btw-vrijstelling vallen wordt hoofdzakelijk bepaald door Europese wetgeving⁴ en is deels vrij in te vullen door de Nederlandse overheid. Binnen de voor lidstaten verplicht in te vullen vrijstellingen is, al dan niet beperkt, beleidsruimte aanwezig voor aanpassingen op de implementatie van de vrijstelling, bijvoorbeeld als er sprake is van ernstige concurrentievervalsing.⁵ Deze beperking wordt niet ervaren binnen de voor lidstaten optioneel in te vullen vrijstellingen.

Dit onderzoek geeft invulling aan de evaluatie btw-vrijstelling, specifiek voor de optionele vrijstellingen (diensten van lijkebezorgers, schrijvers, journalisten en componisten alsmede voordrachten en dergelijke werkzaamheden) en de fondswervingsvrijstelling (een verplicht in te voeren vrijstelling met beperkte ruimte voor lidstaten om de wijze waarop de aanwezigheid van concurrentievervalsing wordt getoetst nader in te vullen. In Nederland is deze toets ingevuld door het vaststellen van bepaalde financiële omzetgrenzen waarbinnen de vrijstelling van toepassing is).

De btw-vrijstelling wordt in 2024 conform de evaluatiekalender fiscale regelingen en de Strategische evaluatieagenda (SEA) geëvalueerd. In communicatie met de Tweede Kamer is een aantal keer verwezen naar deze evaluatie. In de reactie op het rapport btw-gat 2023⁶ staat dat optionele vrijstellingen, waarover Nederland zelf kan beslissen, in 2024 geëvalueerd zullen worden op doeltreffend- en doelmatigheid. Daarnaast is op 1 december 2022 een motie ingediend om te onderzoeken of de invulling van de fondswervingsvrijstelling en de daarin opgenomen omzetgrenzen nog van deze tijd is.⁷ Het kabinet heeft toen aangegeven de vrijstelling voor fondswervende activiteiten en deze motie mee te nemen in het onderzoek naar de vrijstellingen in de btw. Hierdoor vormen de optionele vrijstellingen en de vrijstelling voor fondswervende activiteiten onderdeel van dit onderzoek.

Als gevolg van de verschillen in beleidsruimte tussen verplichte en optionele vrijstellingen verschilt de focus voor verschillende vrijstellingen. De optionele vrijstellingen worden in hun volledigheid onderzocht op doeltreffendheid en doelmatigheid, onder andere via beantwoording van het Toetsingskader. De verplichte vrijstelling wordt onderzocht vanuit de focus van potentiële verbeteringen in uitvoering, kennis die Nederland kan inbrengen in Europees verband om het EU-brede btw-beleid te verbeteren en geïnformeerd te kunnen reageren op voorstellen vanuit de Europese Commissie op dit onderwerp.

1.2 Onderzoeksvragen en onderzoeksmethoden

De doelstelling van de evaluatie luidt daarmee:

- Inzicht geven in doeltreffendheid en doelmatigheid van de optionele vrijstellingen;
- Beantwoorden van vragen toetsingskader fiscale regelingen voor optionele vrijstellingen;
- Inzicht geven in gevolgen afschaffing optionele vrijstellingen en alternatieve maatregelen;

⁴ Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG

⁵ MvT, Kamerstukken II, 1995/96, 24 428, nr. 3

⁶ Europese Commissie, "VAT gap in the EU - 2023 report", 2023.

⁷ Kamerstukken II, 2022/23, 36 200 XVI, nr. 171.

- Inzicht geven in doeltreffendheid en doelmatigheid van de omzetgrenzen binnen de vrijstelling voor fondswervende activiteiten.

Deze doelstelling is vertaald in een aantal onderzoeksvragen. Tabel 1.1 beschrijft voor welke onderzoeksvragen wij welke onderzoeksmethode hebben ingezet.

- Met **deskresearch** hebben wij de bestaande beleidsstukken, aanvullende Kamerstukken, informatie van brancheverenigingen, en andere informatie (zoals websites van belastingadviseurs) bestudeerd.
- **Interviews** met beleidsmakers, de Belastingdienst, brancheverenigingen, marktpartijen en externe experts vormden een belangrijke bron om informatie op te halen gezien het gebrek aan beschikbare kwantitatieve data. Daarnaast blijkt uit de interviews de ervaringen met de vrijstellingen in de praktijk.
- We hebben **enquêtes** uitgezet onder de doelgroepen uitvaartondernemers en de scheppende kunsten. De enquêtes stellen vragen over het gebruik van de btw-vrijstelling, de uitvoerbaarheid, de complexiteit en mogelijke alternatieven.
- Op basis van een **data-analyse** met CBS-microdata (SBI-code 9603) hebben we voor lijkbezorging gegevens geanalyseerd over omzet en afgedragen btw.

Tabel 1.1 Onderzoeksvragen en -methoden voor evaluatie btw-vrijstellingen

	Deskresearch	Interviews	Enquête	Data-analyse
Optionele vrijstellingen				
Is de regeling doeltreffend?	X	X	X	X
Wat is het financiële voordeel van de vrijstelling?	X	X	X	X
Is de regeling doelmatig?	X	X	X	
In hoeverre wordt de doelgroep al voorzien middels andere regelingen, zoals de kleineondernemersregeling of andere (niet-fiscale) financiële regelingen?	X	X	X	
Welke alternatieven zijn er voor de vrijstelling?	X	X	X	
Wat zijn de gevolgen van het afschaffen van de vrijstelling?	X	X	X	
Verplichte vrijstelling				
Zijn de verschillende omzetgrenzen (maximumbedragen) doeltreffend?	X	X		
Zijn de verschillende omzetgrenzen doelmatig?	X	X		
Leidt de vrijstelling tot concurrentievervalsing?	X	X		
Vereisen de omzetgrenzen aanpassing en zo ja, wat zijn de gevolgen hiervan?		X		
Is een eventuele verhoging van de omzetgrenzen te rechtvaardigen in het licht van de omzetgrens die geldt voor de kleineondernemersregeling?		X		

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic. De vragen uit het toetsingskader fiscale regelingen (TFR) zijn in Bijlage F opgenomen en beantwoord a.d.h.v. hetgeen uit de onderzoeksvragen is geconcludeerd.

2 Beleidsreconstructie en -theorie

2.1 Optionele vrijstellingen in de btw

In dit hoofdstuk wordt per vrijstelling een omschrijving gegeven van de huidige vrijstelling en aan welke voorwaarden voldaan moet worden om de vrijstelling toe te passen. Daarnaast is per vrijstelling het ontstaan, het doel en de ontwikkeling daarvan beschreven, waarna een beleidstheorie opgesteld wordt.

De vrijstelling voor de diensten van lijkbezorgers⁸ alsmede de vrijstelling voor schrijvers, journalisten en componisten⁹ en de vrijstelling op voordrachten en dergelijke diensten hebben allen een oorsprong in de voorloper(s) van de huidige Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB). Voor de invoering van de Wet OB in 1969 gold een zogeheten cumulatief cascadesysteem. In dat systeem wordt in elke schakel van de productieketen btw geheven zonder recht op vooraftrek. De btw bleef daardoor als kosten drukken, wat leidde tot cumulatie van btw bij iedere opeenvolgende transactie. Naar aanleiding van het ontstaan van de EEG in 1958 werd een aantal afspraken gemaakt met het oog op economische samenwerking. Eén daarvan betrof het harmoniseren van de belastingwetgevingen, waaronder de omzetbelasting. Met de Eerste en Tweede richtlijn werd gepoogd om de harmonisatie tot stand te laten komen. Niet meer een cascadesysteem (zoals in Nederland) maar een systeem van belasting over de toegevoegde waarde (btw) moest in alle lidstaten van kracht zijn. Zodoende is de (Nederlandse) Wet OB in 1969 ingevoerd om aan de verplichtingen uit de richtlijnen te voldoen. De reeds bestaande (eerdergenoemde) vrijstellingen bleven vrijwel onveranderd van kracht.

In 1978 is de Wet OB ingrijpend gewijzigd naar aanleiding van de invoering van de Zesde Richtlijn. De (optionele) vrijstellingen die in dit onderzoek aan bod komen maakten geen onderdeel uit van de vrijstellingen in de richtlijn. Om toch de vrijstellingen te kunnen behouden heeft Nederland bij de implementatie van de richtlijn gebruik gemaakt van een overgangsregeling die in de Richtlijn vastgelegd is. Op basis van die regeling mochten lidstaten een vrijstelling voortzetten indien deze vóór 1978 al van kracht was. Het betreft een keuzemogelijkheid, lidstaten konden er ook voor kiezen om de vrijstelling niet meer op te nemen. In de jaren negentig heeft de Europese Commissie een voorstel gedaan om de keuzemogelijkheid uit te breiden naar alle lidstaten,¹⁰ dit voorstel is echter bij de totstandkoming van de huidige Btw-richtlijn ingetrokken.¹¹ Daarmee is de overgangsregeling en de door Nederland benutte keuzemogelijkheid tot op heden van toepassing.

2.2 Btw en btw-vrijstellingen

Btw staat voor de heffingssystematiek van belasting op toegevoegde waarde. In deze systematiek wordt per schakel in de productieketen btw geheven over de waarde die in die schakel wordt toegevoegd. Wanneer een ondernemer in een productieketen kosten maakt voor inkoop betaalt deze ondernemer btw over de inkoopkosten. Deze btw mag de ondernemer in aftrek brengen als voorbelasting, waarna de ondernemer btw berekent over de gehele

⁸ We gebruiken deze term in plaats van de maatschappelijk gebruikelijke term uitvaartverzorgers omdat de term lijkbezorgers in de wet en de Btw-richtlijn voorkomt en de term uitvaartverzorgers niet.

⁹ Wij hanteren deze volgorde in plaats van de volgorde in de wet (componisten, schrijvers en journalisten) voor een betere opbouw en leesbaarheid in dit rapport.

¹⁰ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – intrekking van enkele in art. 28, derde lid, Zesde richtlijn en in art. 1, eerste lid, tweede alinea, Achttiende richtlijn bepaalde afwijkingsmogelijkheden. (Art. 3 Voorstel voor een Richtlijn 18bis).

¹¹ PB EG van 4 januari 1997, nr. C2

vergoeding. De belastingdruk in de btw wordt dus doorgeschoven, zodat de volledige belastindruk bij de eindgebruiker ligt.

Inkoopkosten zien enkel op ingekochte goederen of diensten. Betaalde lonen van personeel dat in loondienst is van de desbetreffende onderneming betreffen geen inkoopkosten, maar dienen als toegevoegde waarde gezien te worden. De onderneming creëert immers (toegevoegde) waarde door arbeid. Ingehuurd personeel maakt daarentegen wel onderdeel uit van de inkoopkosten.

De btw kent verschillende tarieven. Voor de meeste producten (goederen en diensten) geldt het algemene tarief van 21%. Voor bepaalde goederen en diensten geldt een verlaagd tarief van 9% en in enkele gevallen geldt een nultarief. Naast deze verschillende tarieven bestaan er btw-vrijstellingen. Bij een btw-vrijstelling brengt een ondernemer geen btw in rekening over de vergoeding die hij in rekening brengt, maar kan hij de eerder betaalde btw over inkoopkosten niet aftrekken als voorbelasting. De btw-vrijstelling kan worden geïllustreerd met een voorbeeld.

Figuur 2.1 Voorbeeldsituatie van verkoop door ondernemer (B) aan eindgebruiker bij algemeen btw-tarief



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur 2.2 Voorbeeldsituatie van verkoop door ondernemer (B) aan eindgebruiker bij btw-vrijstelling

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic



In Figuur 2.1 en Figuur 2.2 zijn twee voorbeeldsituaties geschetst waarbij ondernemer B een product inkoop bij ondernemer A, waarde toevoegt aan dit product en het product vervolgens doorverkoopt aan een eindgebruiker. De verschillen zijn dat de prestaties van ondernemer B in de eerste figuur onder het algemeen btw-tarief vallen, terwijl deze prestaties in de tweede figuur zijn vrijgesteld. In de tweede situatie mag de ondernemer met vrijgestelde prestaties geen voorbelasting in aftrek nemen en rekt hij geen btw over de vergoeding, waardoor zijn eigen toegevoegde waarde onbelast blijft. De btw-vrijstelling werkt in dit voorbeeld prijsverlagend.¹² De situatie is echter anders wanneer de afnemer van het product waarvoor de vrijstelling geldt geen eindgebruiker is, maar wanneer deze afnemer een ondernemer is wiens prestaties btw-belast zijn. Ook deze situatie kan worden toegelicht aan de hand van een voorbeeldsituatie.

¹² Bedragen in de voorbeelden zijn naar boven afgerond op gehele getallen.

Figuur 2.3 Voorbeeldsituatie van verkoop van ondernemer (B) aan ondernemer (C)



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur 2.4 Voorbeeldsituatie van verkoop van ondernemer met vrijgestelde prestaties (B) aan een ondernemer met algemeen belaste prestaties (C)



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

In Figuur 2.3 en Bron: zijn voorbeeldsituaties geschetst waarbij ondernemer B een product inkoopt bij ondernemer A, waarde toevoegt aan het product en het product vervolgens verkoopt aan ondernemer C (wiens prestaties btw-belast zijn). Ondernemer C voegt vervolgens nog extra waarde toe aan het product en verkoopt het product aan een eindgebruiker. In de eerste figuur zijn de prestaties van ondernemer B belast met het algemene btw-tarief, terwijl de prestaties van ondernemer B in de tweede figuur vrijgesteld zijn van btw. In de eerste situatie wordt alle btw doorgeschoven naar de eindgebruiker en betaalt de eindgebruiker alle btw. In de tweede situatie mag ondernemer B de betaalde btw niet in vooraftek nemen en rekent de ondernemer geen btw over de vergoeding. Dit resulteert in een (netto, i.e. excl. btw) hogere kostprijs voor ondernemer C (€171 versus €150). Dit komt omdat eerder gerekende btw in deze kostprijs is verdisconteerd, en dus onzichtbaar zit verscholen in de kostprijs. Ondanks dat ondernemer C het product inkoopt tegen een lagere (bruto) kostprijs (€171 versus €182) ervaart ondernemer C een hogere (netto) kostprijs omdat hij ten opzichte van de reguliere situatie geen btw in vooraftek kan nemen. Ondernemer C ervaart dus een kostprijsverhoging ten gevolge van de btw-vrijstelling. Naast dit effect vindt in de voorbeeldsituatie een extra kostprijsverhogend effect plaats. Het btw-systeem is dusdanig ingericht dat btw niet over de toegevoegde waarde, maar over de gehele vergoeding wordt berekend. Vervolgens vindt via vooraftek correctie plaats om dubbele heffing te voorkomen. Vanwege de vrijstelling vindt er echter verstoring in de keten plaats en vindt er dubbele heffing (i.e. cumulatie) plaats over de waarde van het product van ondernemer A. In het voorbeeld is dit zichtbaar in het verschil in btw dat de eindgebruiker betaalt (€43 versus €38). De btw-vrijstelling heeft dus een verstoring effect wanneer de ondernemer met vrijgestelde prestaties eerder in de keten zit en die vrijgestelde prestatie een inkoop vormt voor een ondernemer die daarmee vervolgens een belaste prestatie verricht aan de eindgebruiker zonder aftrekrecht.

Bij deze voorbeelden moet worden opgemerkt dat wordt uitgegaan van de gedachte dat de niet aftrekbare btw die eerder is ontstaan in de keten volledig wordt afgewenteld op de eindconsument. Dit zal bij prijzen die niet-elastisch zijn niet altijd mogelijk zijn, waardoor de ondernemers in deze keten de niet-aftrekbare btw ten koste moeten laten gaan van hun winstmarge (dit kan nadrukkelijk spelen bij wetswijzigingen aangaande het wel of niet kunnen

toepassen van vrijstellingen, maar vergelijkbare afwentelingsvragen doen zich voor bij - hier niet aan de orde zijnde - tariefwijzigingen). Wij gaan in het vervolg van het rapport ervan uit dat de eerder in de keten door de vrijstelling opgeroepen niet-aftrekbare btw door de betrokken ondernemers in beginsel aan de eindgebruiker kan worden doorberekend, tenzij we dit expliciet anders vermelden.

De hierboven beschreven voorbeelden laten zien dat een btw-vrijstelling prijsverlagend *kan* werken, mits de ondernemer met vrijgestelde prestaties direct verkoopt aan eindgebruikers. Wanneer de ondernemer met vrijgestelde prestaties verkoopt aan andere ondernemers wiens prestaties aan de eindverbruiker btw-belast zijn werkt de vrijstelling verstorend (en kostprijsverhogend). Het onderscheid tussen deze types afnemers is daarom van belang. In het vervolg van dit rapport wordt daarom onderscheid gemaakt tussen **ondernemers en eindgebruikers**. Onder ondernemers worden enkel ondernemers geschaard wiens prestaties btw-belast zijn en bij wie de vrijgestelde prestaties inkoop vormen ten behoeve van btw-belaste prestaties aan eindgebruikers en andere ondernemers. Onder eindgebruikers scharen we consumenten en afnemers zonder aftrekrecht zoals ondernemers met vrijgestelde prestaties, publieke instellingen, maar ook ondernemers die gebruik maken van de kleine ondernemersregeling (KOR).

2.3 Gevolgen van een btw-vrijstelling

In Paragraaf 2.2 is het mechanisme van de btw en de btw-vrijstelling toegelicht. In dit stuk kwamen al enkele gevolgen van de btw-vrijstelling naar boven. In deze paragraaf gaan we dieper in op de verschillende gevolgen van een btw-vrijstelling, namelijk de directe financiële gevolgen, de administratieve gevolgen en de budgettaire gevolgen. Om deze gevolgen waar mogelijk te kwantificeren zetten we een vrijgestelde situatie af tegen de situatie waarin het algemene btw-tarief van 21% van kracht is op zowel inkoopkosten als de vergoeding voor de levering of dienst.

2.3.1 Directe financiële gevolgen

Middels de voorbeelden in paragraaf 2.2 is laten zien dat een btw-vrijstelling prijsverlagend, maar ook verstorend kan werken, afhankelijk van waar in een productieketen een vrijstelling geldt. Daarnaast is de mate van het voordeel afhankelijk van de verhouding inkoopkosten/toegevoegde waarde die speelt bij de ondernemer met vrijgestelde prestaties. Deze laatste verhouding kan als volgt worden uitgedrukt. De vergoeding voor een product bestaat uit inkoopkosten en toegevoegde waarde. Stel een product van een ondernemer met vrijgestelde prestaties heeft een waarde van €100 en deze waarde is opgebouwd uit €20 inkoopkosten en €80 toegevoegde waarde. Het aandeel van de inkoopkosten ten opzichte van de totale waarde in deze situatie is gelijk aan 20%. Omdat een ondernemer met vrijgestelde prestaties geen btw over zijn inkoopkosten in aftrek kan nemen wordt er uitgegaan van de inkoopkosten *inclusief* btw, als aandeel van de totale omzet uit vrijgestelde prestaties.

Aan de hand van het percentage inkoopkosten kunnen de directe financiële gevolgen van de btw-vrijstelling worden gekwantificeerd. Deze gevolgen worden gegeven als het prijs voor- of nadeel door de vrijstelling ten opzichte van de situatie met algemeen belaste prestaties. Wanneer de afnemer van de producten van een ondernemer met vrijgestelde prestaties de *eindgebruiker* is, is er sprake van een voordeel van de vrijstelling (zolang het aandeel inkoopkosten niet 100% is). Over de toegevoegde waarde hoeft geen btw te worden gerekend, waardoor de prijs afneemt met $21\% \times \text{toegevoegde waarde}$.¹³ Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeldsituatie.

¹³ Onder de aanname van volledige afwenteling zoals besproken in paragraaf 2.2

Box 2.1 Voorbeeldsituatie afnemer is eindgebruiker

Een ondernemer met vrijgestelde prestaties heeft inkoopkosten gelijk aan €40. Over deze inkoopkosten heeft de ondernemer 21% btw betaald. Door vrijgestelde prestaties voegt de ondernemer €60 waarde toe aan het product. Het aandeel inkoopkosten in dit geval is 40%. Omdat de prestaties zijn vrijgesteld van btw verkoopt hij het product voor €100 aan een eindgebruiker.

Waren de prestaties van de ondernemer wel belast met btw (21%), dan had de ondernemer de betaalde btw over de inkoopkosten ($21/121 \times €40 \approx €7$) in aftrek mogen brengen. Zijn netto inkoopkosten zouden in dit geval dus €33 bedragen. Wanneer de ondernemer nog steeds €60 waarde zou toevoegen aan het product zou hij het product verkopen voor een vergoeding van €93, waarover 21% btw zou worden gerekend. De prijs inclusief btw zou in dit geval dus €112,60 bedragen.

Door de btw-vrijstelling ervaren eindgebruikers dus een prijsvoordeel gelijk aan $€12,60/€112,60 = 11,2\%$.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Wanneer de afnemer van de producten van de ondernemer met vrijgestelde prestaties een andere ondernemer is, die met deze inkoop belaste prestaties aan eindgebruikers verricht, is er sprake van een nadeel van de vrijstelling (zolang het aandeel inkoopkosten niet 0% is). De btw die door de ondernemer met vrijgestelde prestaties is betaald over het aandeel inkoopkosten wordt namelijk in de vergoeding verdisconteerd en aan de afnemer doorberekend als onzichtbare btw.¹⁴ Omdat de btw in de vergoeding zit verdisconteerd en niet als losse btw in rekening is gebracht en de afnemer geen recht heeft op vooraf trek van btw, ervaart de afnemer dus een kostprijsverhoging van $\frac{21}{121} \times \text{inkoopkosten}$. Ook dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeldsituatie.

Box 2.2 Voorbeeldsituatie afnemer is andere ondernemer

Ondernemer A met vrijgestelde prestaties heeft inkoopkosten gelijk aan €30. Over deze inkoopkosten heeft de ondernemer 21% btw betaald. De ondernemer voegt €70 waarde toe aan het product. Het aandeel inkoopkosten in dit geval is 30%. De ondernemer verkoopt het product aan een andere ondernemer B voor wie het product inkoop vormt voor belaste prestaties aan eindgebruikers voor een prijs van €100.

Waren de prestaties van de ondernemer A belast met 21% btw in plaats van vrijgesteld, dan had ondernemer A de betaalde btw over de inkoopkosten ($21/121 \times €30 \approx €5$) in aftrek mogen nemen. Zijn (netto) kostprijs zou dan €25 bedragen. Wanneer ondernemer A nu €70 aan waarde aan het product toe zou voegen zou hij het product voor een vergoeding van €95 aan ondernemer B kunnen verkopen, waarover 21% btw zou worden gerekend. De prijs inclusief btw zou in dit geval dus €114,95 bedragen. Omdat ondernemer B ook belaste prestaties heeft, mag hij de betaalde btw à €19,95 in aftrek nemen en speelt btw over deze vergoeding materieel geen rol. De netto kostprijs is €95.

Ondernemer B ervaart dus een €5 hogere kostprijs door de btw-vrijstelling, wat gelijk is aan een prijsnadeel van $€5/€95 = 5,5\%$.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Een vergelijkbare analyse kan worden gedaan voor verschillende scenario's waarin het aandeel van de inkoopkosten ten opzichte van de totale vergoeding varieert. De impact van de vrijstelling op de prijs die hieruit volgt is weergegeven in Tabel 2.1. In Bijlage A (Tabel A.1) is een vergelijkbare figuur te vinden waar wordt uitgegaan van het 9% tarief. In een dergelijke situatie is de impact kleiner.

¹⁴ Onder de aanname van volledige afwenteling zoals besproken in paragraaf 2.2

Tabel 2.1 Effect van btw-vrijstelling op de prijs voor afnemers die geen en wel btw op inkoop kunnen aftrekken

Afnemer	Aandeel van de inkoopkosten t.o.v. de totale waarde										
	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Eindgebruiker	-17,4%	-15,9%	-14,4%	-12,8%	-11,2%	-9,5%	-7,7%	-5,9%	-4,0%	-2,1%	0,0%
Ondernemer	0,0%	1,8%	3,6%	5,5%	7,5%	9,5%	11,6%	13,8%	16,1%	18,5%	21,0%

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Zoals in Paragraaf 2.2 benoemd gaat Tabel 2.1 ervan uit dat het voor- of nadeel in de prijs volledig wordt doorgerekend aan de afnemer. Deze aanname hoeft echter niet noodzakelijk op te gaan. Theoretisch gezien kan een ondernemer ervoor kiezen om bij een btw-vrijstelling een grotere marge te hanteren bij verkoop aan eindgebruikers, waardoor het voordeel van de vrijstelling (gedeeltelijk) bij de ondernemer terecht komt.¹⁵ Dit afwentelingsvraagstuk komt kwalitatief aan bod in de verdere analyse. Bij verkoop aan ondernemers met belaste prestaties kan er op eenzelfde manier ook voor gekozen worden om de marges te verkleinen door niet alle betaalde btw als onzichtbare btw in de prijs door te rekenen. Op deze manier komt het nadeel van de btw-vrijstelling niet alleen bij de afnemende partij, maar ook bij de verkopende partij terecht. In dergelijke gevallen zal het totale voor- of nadeel gelijk blijven, maar schuift het voor- of nadeel enkel van de afnemer van vrijgestelde prestaties naar de ondernemer met vrijgestelde prestaties. Bij het kwantificeren van de voor- en nadelen is het dus niet van belang bij wie de gevolgen terecht komen. Daarnaast speelt er ook nog een indirect vraag gebonden effect. Bij hogere of lagere prijzen verandert de omvang van de vraag naar een product, afhankelijk van de elasticiteit. Dergelijke effecten worden echter buiten beschouwing gelaten in deze analyse.

Een ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting wanneer de aangeschafte producten gebruikt worden voor btw-belaste prestaties. Het kan echter voorkomen dat een ondernemer producten aanschaft die niet zien op btw-belaste activiteiten, in dat geval heeft de ondernemer (in de regel) geen recht op aftrek van voorbelasting. Het kan ook voorkomen dat een ondernemer aangeschafte producten gebruikt voor zowel vrijgestelde als belaste prestaties; de kosten zijn niet direct toerekenbaar aan belaste of vrijgestelde prestaties (zogenoeten algemene kosten). In dat geval is de btw naar rato aftrekbaar. In deze analyse gaan wij ervan uit dat een ondernemer btw-belaste prestaties of vrijgestelde prestaties levert, maar niet beide. Voorts wordt verondersteld dat alle aangeschafte producten gebruikt worden voor btw-belaste dan wel vrijgestelde prestaties (eveneens niet beide).

De resultaten uit Tabel 2.1 kunnen ook breder worden getrokken, wanneer wordt gekeken naar de gehele markt van een ondernemer met vrijgestelde prestaties, of zelfs naar de gehele markt van een product(groep).¹⁶ Omdat er binnen een markt meerdere afnemers zijn, kan het palet aan afnemers bestaan uit eindgebruikers, ondernemers of een mix van beide.¹⁷ Deze extra dimensie kan aan de tabel worden toegevoegd door onderscheid te maken in de verschillende samenstellingen van de markt. Dit kan door de samenstelling uit te drukken in het aandeel van de omzet door verkoop aan ondernemers ten opzichte van de totale (vrijgestelde) omzet.

¹⁵ In een situatie waarin echter nooit sprake is van belaste prestaties zal dit in de praktijk naar verwachting een zeer beperkte rol spelen.

¹⁶ Waarbij de markt bestaat uit aanbieders met vrijgestelde prestaties van een product(groep) en alle afnemers

¹⁷ Merk op dat we spreken over eindgebruikers en ondernemers, maar het formeel gaat over respectievelijk partijen die btw-plichtig zijn en partijen die niet btw-plichtig zijn. Voor de leesbaarheid van het document hebben we echter gekozen voor deze formulering. Er zijn voorbeelden van zakelijke afnemers die toch niet btw-plichtig zijn, denk bijvoorbeeld aan de publieke omroep en bepaalde zorg- en onderwijsorganisaties.

Op basis van deze extra dimensie kan de figuur worden uitgebreid door de voordelen van de vrijstelling voor eindgebruikers en de nadelen van de vrijstelling voor ondernemers met elkaar te verrekenen. Dit leidt tot Tabel 2.2.¹⁸ Hierin worden de inkoopkosten van de betreffende markt uitgedrukt als aandeel van de totale omzet van deze markt. In Bijlage A (Tabel A.2) is eenzelfde tabel gegeven voor een situatie waarin het verlaagde tarief van 9% wordt gehanteerd als alternatief. In een dergelijke situatie neemt enkel de omvang van de effecten af.

Tabel 2.2 Effecten van een btw-vrijstelling op de prijs van een productgroep

		Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale omzet van de markt										
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. de totale omzet van de markt	0%	-17,4%	-15,9%	-14,4%	-12,8%	-11,2%	-9,5%	-7,7%	-5,9%	-4,0%	-2,1%	0,0%
	10%	-15,6%	-14,1%	-12,6%	-11,0%	-9,3%	-7,6%	-5,8%	-4,0%	-2,0%	0,0%	2,1%
	20%	-13,9%	-12,4%	-10,8%	-9,2%	-7,5%	-5,7%	-3,9%	-2,0%	0,0%	2,1%	4,2%
	30%	-12,1%	-10,6%	-9,0%	-7,3%	-5,6%	-3,8%	-1,9%	0,0%	2,0%	4,1%	6,3%
	40%	-10,4%	-8,8%	-7,2%	-5,5%	-3,7%	-1,9%	0,0%	2,0%	4,0%	6,2%	8,4%
	50%	-8,7%	-7,1%	-5,4%	-3,7%	-1,9%	0,0%	1,9%	4,0%	6,0%	8,2%	10,5%
	60%	-6,9%	-5,3%	-3,6%	-1,8%	0,0%	1,9%	3,9%	5,9%	8,1%	10,3%	12,6%
	70%	-5,2%	-3,5%	-1,8%	0,0%	1,9%	3,8%	5,8%	7,9%	10,1%	12,3%	14,7%
	80%	-3,5%	-1,8%	0,0%	1,8%	3,7%	5,7%	7,7%	9,9%	12,1%	14,4%	16,8%
	90%	-1,7%	0,0%	1,8%	3,7%	5,6%	7,6%	9,7%	11,9%	14,1%	16,5%	18,9%
	100%	0,0%	1,8%	3,6%	5,5%	7,5%	9,5%	11,6%	13,8%	16,1%	18,5%	21,0%

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Met behulp van het model in kunnen we dus voor verschillende marktsegmenten binnen een productgroep, of voor productgroepen als geheel beoordelen wat de directe financiële gevolgen van de btw-vrijstelling zijn voor deze groep, door de betreffende groep te plotten op de matrix. Hieronder staan twee voorbeeldsituaties toegelicht.

¹⁸ De waardes geven het *gemiddelde* markteffect, maar zijn opgebouwd uit combinaties van voordelen voor eindgebruikers en nadelen voor ondernemers.

Box 2.3 Voorbeeldsituatie één

Een ondernemer met vrijgestelde prestaties heeft een jaarlijkse omzet van €100.000. €60.000 van deze omzet komt door verkoop aan ondernemers en de overige €40.000 van deze omzet is gegenereerd door verkoop aan eindgebruikers. Het aandeel van de omzet door verkoop aan ondernemers ten opzichte van de totale omzet is 60%. De jaarlijkse totale omzet van ondernemers met vrijgestelde prestaties binnen productgroep X is €2 miljoen. De afnemers binnen deze afzetmarkt zijn ondernemers, die in totaal zorgen voor €600.000 van deze omzet. De overige €1.400.000 omzet is gegenereerd door verkoop aan eindgebruikers. Het aandeel van de omzet door verkoop aan ondernemers binnen deze markt ten opzichte van de totale omzet is 30%.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Box 2.4 Voorbeeldsituatie twee

De prestaties die worden verricht binnen de markt voor productgroep Y zijn vrijgesteld van btw. Binnen deze markt zijn meerdere aanbieders actief, die gezamenlijk een jaaromzet hebben ter hoogte van €10 miljoen. Om tot deze omzet te komen moeten aanbieders producten inkopen. In totaal wordt er door alle aanbieders ingekocht voor een bedrag van €2 miljoen (inclusief btw en belast met het algemene tarief). De verrichte prestaties van de ondernemers zorgen voor de toevoeging van de overige €8 miljoen aan waarde die bijdraagt aan de omzet. **Het aandeel van de inkoopkosten t.o.v. de totale omzet bedraagt dus 20%.** Binnen de markt wordt verkocht aan ondernemers, die gezamenlijk verantwoordelijk zijn voor een omzet van €1 miljoen. De overige €9 miljoen wordt gerealiseerd door omzet aan eindgebruikers. **Het aandeel van de omzet aan ondernemers t.o.v. de totale omzet is dus 10%.** Het effect van de btw-vrijstelling voor de ondernemers is 3,6%, ondernemers ervaren een 3,6% hogere prijs) en het effect voor de eindgebruikers is -14,4% (eindgebruikers ervaren een 14,4% lagere prijs) (getallen volgen uit Tabel 2.4). Het gemiddelde effect van de btw-vrijstelling voor deze markt is dus $10\% \times 3,6\% + 90\% \times -14,4\% = -12,6\%$ ¹⁹ De markt voor productgroep Y ervaart dus een 12,6% lagere prijs ten gevolge van de btw-vrijstelling. Op een totale omzet van €10 miljoen is er dus een economisch voordeel van €1.260.000 door de btw-vrijstelling.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

2.3.2 Administratieve gevolgen

Wanneer een ondernemer enkel vrijgestelde prestaties verricht en daarmee enkel vrijgestelde omzet heeft, hoeft er in de regel geen btw-aangifte gedaan te worden. Dit is een administratieve lastenverlichting. Het komt echter voor dat ondernemers naast vrijgestelde prestaties ook belaste prestaties verrichten. In dat geval kan niet zonder meer gesproken worden van een lastenverlichting, maar kan zelfs sprake zijn van een lastenverzwaring.

- Allereerst dient de ondernemer in zijn administratie elke prestatie te kwalificeren als belast of vrijgesteld.
 - Bij deze kwalificatie kunnen zich afbakeningsproblemen voordoen, wat een verdere administratieve lastenverzwaring met zich meebrengt.
- De ondernemer dient tevens aan de inkoopkant bij te houden welke kosten betrekking hebben op belaste prestaties en welke op vrijgestelde prestaties.
- Indien de ondernemer zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht en kosten maakt die niet direct toerekenbaar is aan belaste of vrijgestelde prestaties, dient de ondernemer te bepalen welk deel van de (btw op) de algemene kosten aftrekbaar is. In de praktijk wordt onder andere gebruik gemaakt van een verdeelsleutel op basis van de omzet.

Ondernemers kunnen gebruik maken van de kleineondernemingsregeling (KOR) voor het gedeelte van de omzet dat btw-belast is. Dit is enkel mogelijk indien de belaste jaaromzet lager is dan € 20.000. Bij toepassing van de KOR bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting en bij overschrijding van de jaaromzet kan de KOR de rest van het kalenderjaar en het kalenderjaar daaropvolgend niet gebruikt worden. Ondernemers die vrijgestelde prestaties

¹⁹ Vanwege afronding van waardes wijkt de uitkomst iets af.

verrichten en kwalificeren voor de KOR kunnen op deze manier een lastenverzwaring voorkomen bij geringe of incidentele btw-belaste prestaties.

2.3.3 Budgettaire gevolgen

In deze paragraaf wordt dieper ingegaan op de financiële gevolgen van een btw-vrijstelling voor de Rijksoverheid: hoeveel belastinggelden worden ten gevolge van de vrijstelling misgelopen (of extra opgehaald). Er wordt geredeneerd vanuit de belastingopbrengsten en hoe deze toe- of afnemen ten opzichte van de situatie waarin de prestaties van de ondernemer tegen het algemene btw-tarief van 21% worden belast.²⁰ Om de gevolgen inzichtelijk te maken wordt opnieuw onderscheid gemaakt tussen ondernemers met vrijgestelde prestaties die hun producten verkopen aan eindgebruikers en ondernemers met vrijgestelde prestaties die hun producten verkopen aan ondernemers met btw-belaste prestaties. Daarnaast worden ook de inkoopkosten en de toegevoegde waarde apart behandeld.

Allereerst kijken we naar situaties waarin een ondernemer met vrijgestelde prestaties direct verkoopt aan eindgebruikers. Als uitgangspunt binnen de btw betaalt een ondernemer btw over de inkoopkosten, heeft de ondernemer recht op vooraftrek en berekent de ondernemer btw over de volledige vergoeding aan de eindgebruiker. De eindgebruiker betaalt onderaan de streep dus de belasting over de gehele toegevoegde waarde uit alle schakels in de keten (zie ook Figuur 2.1). Wanneer er echter sprake is van een btw-vrijstelling vervalt het recht op vooraftrek, waardoor bij de ondernemer met vrijgestelde prestaties de btw over de inkoopkosten drukt. Omdat de prestaties van de ondernemer zijn vrijgesteld rekent hij geen btw over de verkoopprijs, en betaalt de eindgebruiker dus geen btw, niet over de inkoopkosten en niet over de toegevoegde waarde (zie ook Figuur 2.2).²¹ In termen van belastingopbrengsten is er over de gehele keten bezien dus sprake van **een afname omdat er geen btw wordt afgedragen over de toegevoegde waarde van vrijgestelde prestaties**.

Eenzelfde analyse kan ook worden gedaan voor de situatie waarin de btw-vrijstelling geldt voor de prestaties van een ondernemer eerder in de keten. Dit is het geval wanneer de vrijgestelde prestaties inkoop vormen voor een ondernemer die met die inkoop vervolgens een belaste prestatie verricht aan een afnemer zonder aftrekrecht. In de reguliere situatie (geen btw-vrijstelling, zie ook Figuur 2.3) wordt de btw door de mogelijkheid tot vooraftrek doorgeschoven naar de eindgebruiker. De eindgebruiker betaalt dus belasting over de gehele vergoeding (inkoopkosten + toegevoegde waarde) die is ontstaan in de verschillende schakels van de keten. Wanneer er sprake is van een btw-vrijstelling eerder in de keten verandert de situatie echter. De ondernemer met vrijgestelde prestaties heeft geen recht op vooraftrek van btw over zijn inkoopkosten, en rekent geen btw over zijn verkopen. Omdat de ondernemer met vrijgestelde prestaties geen recht heeft op vooraftrek drukt de btw over de inkoopkosten bij hemzelf. Onder de aanname dat deze btw als onzichtbare btw in de verkoopprijs wordt verrekend, waardoor de btw-plichtige afnemer geen btw in vooraftrek kan nemen. Wanneer deze ondernemer vervolgens belaste prestaties verricht, dient hij btw te rekenen over de gehele vergoeding van het product. Netto gezien worden de inkoopkosten van de ondernemer met vrijgestelde prestaties dus dubbel belast, terwijl over de toegevoegde waarde van de ondernemer met vrijgestelde prestaties alsnog btw wordt verrekend, echter gebeurt dit pas in een latere schakel. De btw-vrijstelling heeft hier dus een versturende werking, zoals ook geschetst in Bron:. In termen van

²⁰ Merk op dat er in de praktijk ook nog een situatie kan ontstaan dat bij een hypothetische situatie waarin de btw-vrijstelling voor een bepaalde productgroep niet meer bestaat, kleinere aanbieders hiervan van de KOR gebruik gaan maken. Voor deze groep zijn er geen budgettaire gevolgen.

²¹ De ondernemer met vrijgestelde prestaties zal de btw over de inkoopkosten die niet in aftrek kon worden genomen wel (gedeeltelijk) verrekenen in de prijs die de eindgebruiker betaalt, waardoor de eindgebruiker indirect de btw over de inkoopkosten betaalt.

belastingopbrengsten is er dus sprake van een **toename van belastingopbrengsten door dubbele heffing over de inkoopkosten**.

De vergelijking uit bovenstaande alinea's is samengevat in Tabel 2.3. In deze tabel is voor zowel het reguliere scenario als voor het scenario van een btw-vrijstelling weergegeven hoeveel btw wordt gerekend over de verschillende delen van de waarde, afhankelijk van het type afnemer.²²

Tabel 2.3 Geheven btw onder regulier regime en onder vrijstelling

Verkoop aan	Inkoopkosten		Toegevoegde waarde	
	Btw algemeen	Btw-vrijstelling	Btw algemeen	Btw-vrijstelling
Eindgebruiker	Enkel	Enkel	Enkel	Niet
Ondernemer	Enkel	Dubbel	Enkel	Enkel

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Met behulp van de resultaten in Tabel 2.3 kunnen de budgettaire gevolgen van een btw-vrijstelling worden gekwantificeerd. We doen dit op een vergelijkbare manier met hoe Tabel 2.2 tot stand is gekomen: afhankelijk van het aandeel inkoopkosten en het aandeel van de omzet aan ondernemers, beide gerekend ten opzichte van de totale marktomzet, kan het gevolg worden gekwantificeerd. Over het aandeel toegevoegde waarde van verkopen aan eindgebruikers wordt 21% belasting *niet geheven* en over het aandeel inkoopkosten van verkopen aan ondernemers (gegeven inclusief onzichtbare btw) wordt nogmaals belasting geheven. Een volledige weergave van de gevolgen is weergegeven in Tabel 2.4. Een vergelijkbare tabel voor de situatie waarin er wordt vergeleken met een situatie waarin het verlaagde tarief van 9% geldt is gegeven in Bijlage A (Tabel A.3). In de figuren betekent een negatieve waarde dat er een afname is in de belastingopbrengsten voor de overheid, met een omvang van het gegeven percentage van de totale marktomzet. Een positieve waarde impliceert een toename in de belastingopbrengsten met een omvang van het gegeven percentage van de totale marktomzet. Wanneer er sprake is van afname van belastingopbrengsten kan dit ook wel belastingderving worden genoemd. De resultaten in Tabel 2.4 kunnen worden toegelicht aan de hand van het voorbeeld in Box 2.5.

Box 2.5 Voorbeeld belastingderving

De prestaties die worden verricht binnen de markt voor productgroep Z zijn vrijgesteld van btw. De totale omzet van de markt bedraagt €10 miljoen. De omzet komt voor uit 20% inkoopkosten (inclusief btw en belast met het algemene tarief) en 80% toegevoegde waarde. Verder wordt er verkocht aan ondernemers (voor wie de vrijgestelde prestaties inkoop vormen voor belaste prestaties aan eindgebruikers), die zorgen voor 30% van de omzet en aan eindgebruikers, die zorgen voor 70% van de omzet. Over de toegevoegde waarde van producten verkocht aan eindgebruikers ($80\% \times 70\% \times €10 \text{ miljoen}$) wordt door de vrijstelling geen btw betaald. Er is dus sprake van een *afname* van de belastingopbrengsten van $(21\% \times 80\% \times 70\%) 11,8\% \times €10 \text{ miljoen} = -€1.18 \text{ miljoen}$. Daarnaast wordt er over de inkoopkosten van producten verkocht aan ondernemers ($20\% \times 30\% \times €10 \text{ miljoen}$) dubbele belasting geheven (in die gevallen waarin die producten door de ondernemer inkoopkosten vormen voor een belaste prestatie). Omdat de inkoopkosten gegeven zijn *inclusief* btw is er sprake van een *toename* van belastingopbrengsten van $(21\% \times 20\% \times 30\%) 1,3\% \times €10 \text{ miljoen} = €130 \text{ duizend}$. Gecumuleerd betekent dit dat de btw-vrijstelling binnen deze markt resulteert in een afname van de belastingopbrengsten van €1.05 miljoen ($-€1.180.000 + €130.000$), wat gelijk staat aan een afname van de belastingopbrengsten van 10,5% van de totale marktomzet.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

²² Zie sectie 2.2.1 voor de definities van de typen afnemers.

Tabel 2.4 Gevolgen van een btw-vrijstelling met betrekking tot de belastingopbrengsten als aandeel van de marktomzet. (Een positieve waarde betekent hogere belastingopbrengsten.)

		Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale omzet van de markt										
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. de totale omzet van de markt	0%	-21,0%	-18,9%	-16,8%	-14,7%	-12,6%	-10,5%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%
	10%	-18,9%	-16,8%	-14,7%	-12,6%	-10,5%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%
	20%	-16,8%	-14,7%	-12,6%	-10,5%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%
	30%	-14,7%	-12,6%	-10,5%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%
	40%	-12,6%	-10,5%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%
	50%	-10,5%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%	10,5%
	60%	-8,4%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%	10,5%	12,6%
	70%	-6,3%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%	10,5%	12,6%	14,7%
	80%	-4,2%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%	10,5%	12,6%	14,7%	16,8%
	90%	-2,1%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%	10,5%	12,6%	14,7%	16,8%	18,9%
	100%	0,0%	2,1%	4,2%	6,3%	8,4%	10,5%	12,6%	14,7%	16,8%	18,9%	21,0%

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

2.4 Diensten van lijkbezorgers

2.4.1 Omschrijving regeling

De diensten van lijkbezorgers zijn vrijgesteld van btw op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel h, Wet OB. Een voorwaarde is dat de betreffende diensten worden verricht door lijkbezorgers. Elke ondernemer die diensten verricht die kenmerkend en essentieel zijn voor de (diensten van) lijkbezorgers kwalificeert als lijkbezorger.²³ Ook leveringen die onlosmakelijk zijn verbonden met de diensten kunnen in de vrijstelling delen.

²³ Iedereen die dergelijke diensten verricht kwalificeert zich als lijkbezorger, zie: [Besluit van 28 december 2016, nr. BLKB/2016/657M, Stcrt 2016, 69123.](#)

In de wet wordt de term “lijkbezorgers” gebruikt. Onder de reikwijdte van de vrijstelling voor lijkbezorging valt bijvoorbeeld:

- Het verzorgen en opbaren van overledenen;
- Het verzorgen van de uitvaart;
- Het dragen van de lijkkoos;
- Het verzorgen van de uitvaartplechtigheid en begrafenis of crematie (inclusief asverstrooiing).
- Leveringen die onlosmakelijk verbonden zijn aan de kenmerkende en essentiële diensten van uitvaartverzorger.

In de Btw-richtlijn is geen bepaling opgenomen op grond waarvan diensten door lijkbezorgers vrijgesteld dienen te worden van btw. De (Nederlandse) vrijstelling is gebaseerd op de benutte keuzemogelijkheid in de Btw-richtlijn.²⁴ Lidstaten kregen destijds de keuze om reeds bestaande vrijstellingen in stand te houden.²⁵

2.4.2 Beleidsreconstructie

De vrijstelling voor de diensten van lijkbezorgers bestond al in de voorloper van de huidige Wet OB. Daarin was eenzelfde vrijstelling opgenomen, weliswaar onder de naam “diensten van begrafenisondernemers”.²⁶ In de Wet OB is bij de nota van wijzigingen de naam veranderd naar “diensten van lijkbezorgers”. Daarbij bleef de vrijstelling betrekking hebben op de diensten verricht door exploitanten van begraafplaatsen en crematoria.²⁷

Bij de implementatie van de Zesde richtlijn in 1979 heeft Nederland gekozen om de keuzemogelijkheid te gebruiken om de vrijstelling te kunnen behouden. In de parlementaire behandeling is te lezen dat vanuit Nederland (i.e. het kabinet) sterk aangedrongen is om de vrijstelling te behouden, ondanks de weerstand bij andere lidstaten. Voorts wordt gesteld dat de vrijstelling ook aan het einde van de overgangperiode behouden dient te worden.²⁸ De overgangperiode is uiteindelijk nooit feitelijk geëindigd.²⁹ De vrijstelling van lijkbezorgers is tot op heden gebaseerd op de keuzemogelijkheid in de huidige Btw-richtlijn.

Na de invoering van de Wet OB werd, mede als gevolg van jurisprudentie, duidelijk dat de wettelijke term “diensten van lijkbezorgers” breed kon worden geïnterpreteerd. In een reeks beleidsbesluiten heeft de staatssecretaris van Financiën beoogd te verduidelijken welke diensten en leveringen wel en welke niet onder de vrijstelling vallen. Het uitgangspunt was/is dat enkel diensten *door* lijkbezorgers onder de vrijstelling vielen. Diensten *aan* lijkbezorgers vielen (en vallen) niet onder de vrijstelling, tenzij een andere lijkbezorger de desbetreffende dienst als zodanig verricht. In 2005 heeft de staatssecretaris de verschillende beleidsbesluiten samengebracht tot één beleidsbesluit en een aantal relevante onderwerpen verduidelijkt. Het begrip “lijkbezorger” betreft iemand die zich bezighoudt met alles wat bij de begrafenis/crematies vereist is en die de diensten verricht die kenmerkend en essentieel zijn voor een lijkbezorger. Het maakt daarbij niet uit of de prestaties van lijkbezorgers leveringen van goederen of diensten betreffen.

In het beleidsbesluit van de staatssecretaris van Financiën (2016) is een lijst toegevoegd met veelvoorkomende prestaties van lijkbezorgers. Daarin heeft de staatssecretaris aangegeven welke van deze prestaties wel en welke niet

²⁴ Art. 371 Richtlijn 2006/112/EG jo. bijlage X, punt B4 en B6.

²⁵ Art. 28b Richtlijn 2006/112/EG, zie ook par. 2.1.

²⁶ Artikel 24, nr. 37 Wet OB 1954.

²⁷ Kamerstukken II 1967/68, 9 324 nr. 5, p. 65.

²⁸ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 5, p. 29.

²⁹ Zie paragraaf 2.1.

onder de vrijstelling vallen. Zo is het gebruik van een mortuarium wel vrijgesteld, maar het leveren van een sierurn niet.³⁰

2.4.3 Beleidstheorie

Het doel van de vrijstelling voor lijkbezorgers is nergens expliciet vastgelegd.³¹ Op basis van (parlementaire) behandelingen (onderdelen daarvan zijn weergegeven in onderstaand citaat) kan het doel wel afgeleid worden:

- de vrijstelling beoogt geen btw te heffen op diensten die betrekking hebben op situaties van leed voortvloeiend uit sterfgevallen.³²

Figuur 2.5 beschrijft de gereconstrueerde beleidstheorie van de vrijstelling voor lijkbezorgers. Het betreft een keten van oorzaak-gevolgrelaties met veronderstelde mechanismen en beoogde effecten van beleid, waarbij elke stap in de beleidstheorie een hypothese in dit onderzoek betreft.

Neveneffecten zijn een onbedoeld effect van beleid en hebben gevolgen voor de doelmatigheid van de regelingen. Neveneffecten worden niet altijd expliciet genoemd in de parlementaire stukken, maar kunnen ook door de onderzoekers zelf zijn geïdentificeerd. Er kan ook sprake zijn van neveneffecten als beleid interfereert met ander beleid. Neveneffecten zijn van belang voor de beoordeling van doelmatigheid. Voor de doelen geldt dat alle in de parlementaire stukken genoemde doelen terug dienen te komen. Daarnaast kunnen er doelen zijn die we als onderzoekers zo belangrijk vinden dat deze zijn toegevoegd. De doelen zijn relevant voor de beoordeling van de doeltreffendheid.

De doelstellingen waarop de effectiviteit wordt beoordeeld, zijn in Figuur 2.5 vetgedrukt en aangegeven met de letter **d**, gevolgd door een nummer als er meerdere doelen zijn. In het geval van lijkbezorgers zien we twee doelstellingen van de vrijstelling:

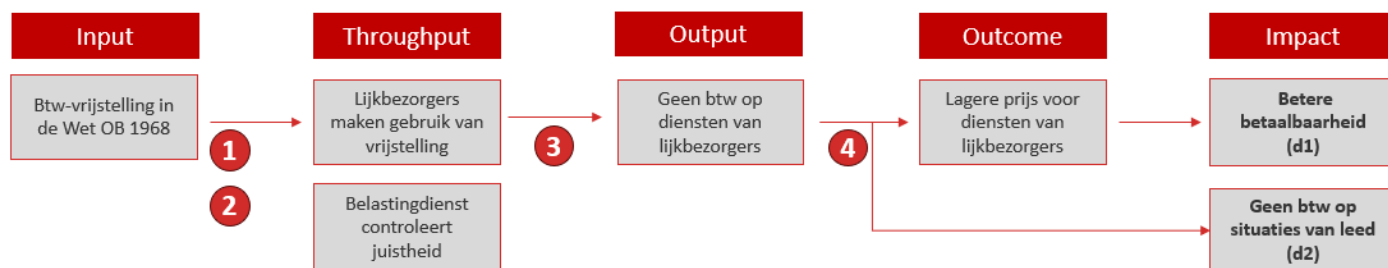
- een betere betaalbaarheid van diensten van lijkbezorgers. Dit doel is niet expliciet terug te vinden in de parlementaire stukken, maar wij achten dit zo relevant dat we het niet als mogelijk (positief) neveneffect opnemen, maar als doel (d1);
- Geen btw-heffing op situaties van leed. Dit doel is expliciet terug te vinden in de parlementaire stukken (d2).

³⁰ [Besluit van 28 december 2016, nr. BLKB2016/657M.](#)

³¹ Het onderdeel "toelichting op de fiscale regelingen" in de Miljoenennota bevat een toelichting voor de vrijstelling van diensten van uitvaartverzorgers. Daarin betreft het gestelde doel van de vrijstelling het stimuleren of ondersteunen van bedoelde organisaties en instellingen, en het verminderen van administratieve lasten. Deze (algemene) omschrijving van het doel komt vaker voor, ook bij andere vrijstellingen ([Kamerstukken II 2024/25, 36 600, nr. 2, p.120](#)).

³² [Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 4, p. 25.](#)

Figuur 2.5 Reconstructie van de beleidstheorie van de vrijstelling voor lijkbezorgers

**Neveneffecten:**

- ❶ Door complexiteit of onbekendheid van de regelgeving maken lijkbezorgers mogelijk geen gebruik van de regeling
- ❷ Als gevolg van overlappende regelingen maken lijkbezorgers mogelijk geen gebruik van de regeling
- ❸ Doordat sprake is van een vrijstelling hoeven minder administratieve handelingen worden verricht
- ❹ Doorbelasting btw op inkoop doordat er geen recht is op aftrek bij gebruik vrijstelling

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Input

Bepaalde diensten van lijkbezorgers die voldoen aan de voorwaarden in de Wet OB 1968. Voor die diensten moet gebruik worden gemaakt van de vrijstelling en dienen de lijkbezorgers geen btw in rekening te brengen op de facturen die zij uitreiken aan hun klanten. Als onderzoekers signaleren wij een aantal neveneffecten die kunnen belemmeren dat ondernemers daadwerkelijk de vrijstelling toepassen. Ten eerste is er een potentieel neveneffect van de vrijstelling als deze in de praktijk complex is of dat ondernemers niet bekend zijn met de vrijstelling, waardoor ze de vrijstelling niet toepassen of verkeerd toepassen. Ten tweede kunnen er factoren zijn in de vorm van regelingen (zoals de KOR) die ertoe leiden dat ondernemers zich verder niet verdiepen in de btw-kwalificatie van hun prestaties. Overigens zijn ondernemers verplicht om de vrijstelling toe te passen en kan de KOR niet toegepast worden voor (reeds) vrijgestelde prestaties, maar kan het zo zijn dat zij dit niet weten of naleven.

Throughput

De throughput bestaat eruit dat de lijkbezorgers gebruik maken van de vrijstellingen bij het in rekeningen brengen van een vergoeding voor hun dienstverlening aan hun klanten. Indien nodig kan de belastingdienst controleren of de vrijstelling inderdaad correct is toegepast. Als onderzoekers zien we dat bij ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten een positief neveneffect is dat er minder administratieve handelingen verricht hoeven te worden dan als de ondernemers in de reguliere btw-heffing zouden vallen. Indien ondernemers naast vrijgestelde ook belaste prestaties verrichten, kan het zo zijn dat meer administratieve handelingen verricht dienen te worden dan de situatie zonder vrijstelling.

Output

Afnemers van lijkbezorgers hoeven geen btw te betalen voor de door die aanbieder zelf verrichte diensten (en bijbehorende leveringen). Daarnaast kunnen lijkbezorgers geen voorbelasting in aftrek brengen op de inkoopkosten wat betreft de vrijgestelde prestaties. Hier speelt het neveneffect van de onzichtbare btw, waardoor de btw op inkoopkosten door kan drukken in de verkoopprijs.

Outcome

Doordat er geen btw betaald hoeft te worden, kunnen lijkbezorgers lagere prijzen in rekening brengen. Er is wel sprake van "onzichtbare" btw, gezien de lijkbezorgers geen voorbelasting in aftrek kunnen brengen. De voorbelasting die lijkbezorgers betalen is doorgaans in de prijzen doorberekend en drukt zo uiteindelijk op de afnemer. In theorie kan het nadelige neveneffect groter zijn dan het voordeel, waardoor de prijzen niet dalen.

Impact

Lijkbezorgers hebben vanwege de vrijstelling de mogelijkheid hun prijs te verlagen (i.e. het voordeel door te berekenen) voor de desbetreffende diensten ten opzichte van de situatie waar btw-heffing over hun dienstverlening zou plaatsvinden. Dit leidt tot een lagere prijs en daarmee een betere betaalbaarheid als de situatie is zoals weergegeven in Figuur 1. Tegelijkertijd wordt er geen btw vermeld op de factuur voor een dienst van lijkbezorgers, zo vormt de btw geen (zichtbare) extra kostenpost in situaties van leed dat voortvloeit uit sterfgevallen.

2.5 Schrijvers, journalisten, componisten

2.5.1 Omschrijving regeling

De diensten door schrijvers, journalisten en componisten zijn vrijgesteld van btw op basis van artikel 11, lid 1, onderdeel q Wet OB. Gezien de wet verder geen omschrijving bevat van de begrippen "componist, schrijver en journalist" heeft de staatssecretaris van Financiën in 2005 middels een beleidsbesluit invulling gegeven aan de begrippen. Deze en verdere invulling komt voort uit jurisprudentie en maatschappelijke opvattingen.³³

In de Btw-richtlijn is geen bepaling opgenomen op grond waarvan diensten door schrijvers, journalisten en componisten vrijgesteld dienen te worden van btw. De (Nederlandse) vrijstelling is gebaseerd op de benutte keuzemogelijkheid in de Btw-richtlijn.³⁴ Lidstaten kregen destijds de keuze om reeds bestaande vrijstellingen in stand te houden.³⁵

Schrijvers

De diensten van schrijvers zien eveneens op het verrichten van scheppende arbeid. Gezien het leveren van diensten doorgaans ook schriftelijk kan, ontstonden afbakeningsproblemen. Uit de jurisprudentie³⁶ blijkt dat het karakter van de opdracht daarin doorslaggevend is: indien het de opdrachtgever gaat om een advies is de vrijstelling niet van toepassing. Met betrekking tot de diensten die wel onder de vrijstelling vallen heeft de staatssecretaris van Financiën in het besluit een aantal voorbeelden benoemd:

- het produceren van manuscripten of boeken (met eigen gedachtegoed);
- het presenteren van eigen werk (i.e. voordrachten, lezingen, etc.);
- het vertalen van boeken;
- het schrijven van publicaties voor gedrukte of digitale media (met eigen gedachtegoed);
- politieke spotprenten, waarbij schrijvers (cartoonisten) die deze dienst aanbieden kunnen opteren voor de btw-vrijstelling. Het gebruik van de vrijstelling is dus voor deze groep dus niet verplicht.

Journalisten

Diensten van journalisten dienen een inhoudelijke of redactionele bijdrage aan een dagblad, tijdschrift, televisieprogramma, et cetera. Diensten van presentatoren en soortgelijke functies kunnen enkel onder de vrijstelling vallen indien zij het uit te zenden materiaal in betekenende mate zelf hebben verzameld of samengesteld. Hiermee worden bijvoorbeeld spelleiders en quizmasters uitgezonderd. Het schrijven van commerciële teksten, zoals zakelijke teksten of teksten voor reclamedoeleinden is eveneens uitgezonderd.

³³ Besluit van 5 december 2005, nr. CPP2005/2760M

³⁴ Art. 371 Richtlijn 2006/112/EG jo. bijlage X, punt B2.

³⁵ Art. 28b Richtlijn 2006/112/EG, zie ook par. 2.1.

³⁶ Hof Arnhem 10 februari 1994, nr. 92/0903, EK II. Zie ook Hof Arnhem 30 september 1993, nr. 92/0903, E II.

Componisten

De diensten van componisten betreffen het beroepsmatig verrichten van scheppende arbeid op het gebied van muziek (e.g. orkestwerken). Hoewel kunstenaarschap en/of een muziekopleiding geen vereiste zijn, dient het hierbij niet te gaan om het leveren van diensten die vooral technische (en niet zozeer creatieve) vaardigheden vereisen. Dit volgt uit een oordeel van Hof 's-Gravenhage³⁷ met betrekking tot housemuziek.

2.5.2 Beleidsreconstructie

De oorsprong van de vrijstelling voor de diensten van schrijvers, journalisten en componisten is gelegen in de voorloper(s) van de Wet OB. In 1940 werd een vrijstelling voor de diensten (tot een maximaal omzetbedrag) van schrijvers ingevoerd.³⁸ In 1951 is besloten dat diensten van journalisten (die hun beroep zelfstandig uitoefenden) ook onder de vrijstelling vielen.³⁹ De omzetgrens is bij de invoering van de Wet OB vervallen en vervangen door een (qua omzet onbegrensde) vrijstelling zonder recht van aftrek (de huidige vorm). Tevens zijn diensten van componisten middels een amendement toegevoegd aan de vrijstelling om zodoende een gelijke behandeling te behalen tussen schrijvers, journalisten en componisten.⁴⁰

Vóór de invoering van de Wet OB waren de afnemers (dagbladen, boeken en tijdschriften, etc.) van schrijvers en journalisten (nog geen componisten) doorgaans vrijgesteld van btw. Dit betrof nog het cascadestelsel,⁴¹ een vrijstelling van zowel schrijvers en journalisten als hun afnemers had als gevolg dat geen btw in rekening gebracht werd in deze twee (doorgaans laatste) productieketens. Echter, sinds de invoering van het btw-stelsel in 1969 met de Wet OB zijn afnemers van schrijvers, journalisten en componisten (dagbladen, boeken, tijdschriften, etc.) niet meer vrijgesteld.⁴²

Normaliter zou een vrijstelling in deze schakel van de productieketen verstorend werken gezien de niet aftrekbare btw bij de schrijvers en journalisten die door de vrijstelling blijft drukken bij de afnemers.⁴³ Echter wordt in de Memorie van Toelichting⁴⁴ bij de invoering van de Wet OB opgemerkt dat schrijvers en journalisten (en componisten) doorgaans een geringe voorbelasting hebben vanwege de aard van hun product (i.e. weinig tot geen inkoopkosten). Zodoende zou er weinig tot geen sprake zijn van het blijven drukken van btw als kostenpost en kon de vrijstelling voortbestaan. De vrijstelling had eveneens ten doel om te zorgen voor administratieve lastenverlichting, doordat de desbetreffende ondernemers geen btw-aangiftes hoeven in te dienen wanneer zij enkel vrijgestelde prestaties verrichten. Met betrekking tot de vrijstelling voor de diensten van journalisten is nadrukkelijk door de beroepsgroep verzocht om de vrijstelling te handhaven voor zover de overgangsbepaling dat mogelijk maakt.⁴⁵

Bij de invoering van de Wet OB maakten diensten van persfotografen ook onderdeel uit van de vrijstelling. De vrijstelling voor deze diensten is in 1979 ingetrokken op verzoek van de Nederlandse Vereniging van Fotojournalisten. In de Memorie van Toelichting bij de wijziging is nader ingegaan op de reden voor het intrekken.⁴⁶

³⁷ Hof 's-Gravenhage 26 oktober 2001, nr. 99/02029

³⁸ Artikel 11 Besluit OB 1940 (en toegelicht in § 26 van de Leidraad Omzetbelasting 1941).

³⁹ Resolutie van 2 maart 1951, no. 144, B. br. O. 727. Gecodificeerd in 1962: Wet tot wijziging van de Wet OB 1954.

⁴⁰ Amendement-Kieft, Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 59.

⁴¹ Zie par. 2.1.

⁴² Er blijven afnemers die ook geen aftrekrecht hebben e.g. overheidsinstanties, (amateur)verenigingen en particulieren

⁴³ Zie par. 2.2.

⁴⁴ Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 3, p. 16.

⁴⁵ Kamerstukken II 1977/78, nr. 3, p. 6.

⁴⁶ Kamerstukken II 1977/78, nr. 3, p. 6.

Zoals eerder benoemd waren de afnemers van schrijvers, journalisten én dus persfotografen sinds 1969 niet meer vrijgesteld. Dit had als gevolg dat persfotografen hun diensten sinds 1969 vrijwel uitsluitend aan belaste ondernemers verrichtten. Daarbij was in tegenstelling tot schrijvers en journalisten de voorbelasting bij persfotografen “van niet te verwaarlozen omvang”. Met het intrekken van de vrijstelling voor de diensten van persfotografen werd bewerkstelligd dat het doordrukken van de btw vermeden werd. Dit maakte tegelijkertijd ook een einde aan de afbakeningsproblematiek van “persfoto’s”.

In 1999 heeft de Commissie Cultuur en Belastingen in het rapport “Hoog aanslaan, Laag belasten” aanbevolen om de vrijstelling voor de diensten van schrijvers, journalisten en componisten af te schaffen.⁴⁷ De diensten van schrijvers, journalisten en componisten zouden in plaats daarvan onder het verlaagd tarief gebracht moeten worden, daar bestaat immers al een bepaling voor in de Btw-richtlijn.⁴⁸ In het rapport wordt gewezen op het feit dat bij invoering van de Wet OB 1968 aangenomen werd dat afnemers van schrijvers, journalisten en componisten niet-ondernemers (i.e. eindgebruikers) waren en dat niet of nauwelijks sprake was van (btw op) inkoopkosten. De Commissie signaleerde dat deze aannames aan actualiteit verloren hadden, waardoor een verlaagd tarief aanbevolen werd.

2.5.3 Beleidstheorie

Het doel van de huidige regeling is na de invoering van de Wet OB deels in stand gebleven. Op basis van de parlementaire geschiedenis⁴⁹ en de fiscale literatuur stellen we het volgende vast:

- De vrijstelling voor schrijvers, journalisten en componisten dient als tegemoetkoming in de administratieve lasten voor deze beroepsgroepen.
 - In de tijd van het cascadestelsel (tot invoering van de Wet OB in 1969) waren schrijvers en journalisten (en persfotografen) vrijgesteld met als doel hen buiten de heffing van de omzetbelasting te houden om cumulatieve btw te voorkomen.⁵⁰ Dit had destijds (deels) te maken met het feit dat de afnemers (dagbladen, boeken, tijdschriften, etc.) tot 1969 ook vrijgesteld waren vanwege het sociaal-culturele karakter van de nieuwsvoorziening. Door schrijvers en journalisten (en de afnemers) vrij te stellen kon in deze (laatste) twee schakels een hogere kostprijs als gevolg van niet aftrekbare btw voorkomen worden.⁵¹
 - Bij invoering van de Wet OB waren de afnemers niet meer vrijgesteld, maar is de vrijstelling voor schrijvers en journalisten toch behouden. Een reden hiervoor was dat deze groep vrijwel geen voordruk ervoerde en de afnemers voortaan de btw konden aftrekken. Zodoende zou het afschaffen van de vrijstelling geen effect hebben gehad⁵²
 - Een mogelijke reden is dat vooruit werd gelopen op een voorstel voor een Negentiende Richtlijn⁵³ gezien deze passage in de Memorie van Toelichting: *“Voor componisten en schrijvers heb ik daarbij overwogen dat in het voorstel voor een negentiende richtlijn wordt voorzien in een omzetting van de ingevolge de zesde btw-richtlijn nog slechts tijdelijk te handhaven vrijstelling in een definitieve vrijstelling.”*⁵⁴

⁴⁷ Commissie Cultuur en Belastingen, ‘Hoog aanslaan, Laag belasten’, 10 november 1999, p. 44-45.

⁴⁸ Art. 98, lid 1 en 2 en Bijlage III, punt 9 Btw-richtlijn. Zie ook par. 2.8.

⁴⁹ Ook bij deze vrijstelling is in de Miljoenennota een toelichting gegeven waarbij de doelstelling eveneens is: het stimuleren of ondersteunen van bedoelde organisaties en instellingen, en het verminderen van administratieve lasten.

⁵⁰ Kamerstukken II 1977/78, nr. 3, p. 6., Zie ook K.M. Braun, aantekening op HR 26 februari 1997, nr. 31839; FED 1997/239, en A. Vroon, ‘Wie schrijft, die blijft ... vrijgesteld of belast?’ WFR 1997/6255, p. 1092.

⁵¹ A. Vroon, ‘Wie schrijft, die blijft ... vrijgesteld of belast?’ WFR 1997/6255, p. 1092.

⁵² Kamerstukken II 1967/68, 9324, nr. 6, p. 66

⁵³ Pb EG C 347 van 29 december 1984, p. 5

⁵⁴ Kamerstukken II 1977/78, nr. 3, p. 6.

De doelstellingen waarop de effectiviteit wordt beoordeeld, zijn in Figuur 2.6 vetgedrukt en aangegeven met de letter **d**, gevolgd door een nummer als er meerdere doelen zijn. In het geval van de vrijstelling voor schrijvers, journalisten en componisten zien de volgende doelstelling van de vrijstelling:

- een betere betaalbaarheid van nieuwsvoorziening (d1);
- een tegemoetkoming in de administratieve lasten (d2).

Figuur 2.6 Reconstructie van de beleidstheorie van de vrijstelling voor schrijvers, journalisten en componisten



Neveneffecten:

- ❶ Door complexiteit of onbekendheid van de regelgeving maken schrijvers, journalisten & componisten geen gebruik van de regeling
- ❷ Als gevolg van overlappende regelingen maken schrijvers, journalisten & componisten geen gebruik van de regeling
- ❸ Doorbelasting btw op inkoop doordat er geen recht is op aftrek bij gebruik vrijstelling

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Input

Bepaalde diensten van schrijvers, componisten en journalisten voldoen aan de voorwaarden in de Wet OB. Als de vrijstelling van toepassing is, dient er geen btw in rekening gebracht te worden. Als onderzoekers signaleren wij een aantal neveneffecten die kunnen belemmeren dat ondernemers daadwerkelijk de vrijstelling toepassen. Ten eerste is er een potentieel neveneffect van de vrijstelling dat deze niet of verkeerd wordt toegepast doordat (1) de regeling complex is en/of (2) dat ondernemers niet bekend zijn met de vrijstelling. Ten tweede kunnen er factoren zijn in de vorm van regelingen (zoals de KOR) die ertoe leiden dat ondernemers zich verder niet verdiepen in de btw-kwalificatie van hun prestaties. Ondernemers zijn verplicht om de vrijstelling toe te passen en de KOR kan niet toegepast worden voor (reeds) vrijgestelde prestaties, maar kan het zo zijn dat zij dit niet weten of naleven.

Throughput

De throughput bestaat eruit dat de schrijvers, componisten en journalisten gebruik maken van de vrijstellingen bij het in rekeningen brengen van een vergoeding voor hun dienstverlening aan hun klanten. Indien nodig kan de belastingdienst controleren of de vrijstelling inderdaad correct is toegepast.

Output

Afnemers van diensten door schrijvers, componisten en journalisten hoeven geen btw te betalen voor de verrichte diensten. Ook hoeven afnemers door toepassing van de vrijstelling door schrijvers, componisten en journalisten geen of minder administratieve handelingen of andere handelingen te verrichten waarmee reeds betaalde btw moet worden teruggevraagd. Het neveneffect van onzichtbare btw is in potentie aanwezig. Ten tijde van de invoering verwachtten beleidsmakers dat dit effect van beperkt belang zou zijn omdat (op basis van de MvT bij invoering van Wet OB 1968, zie paragraaf 2.5.2) de verwachting is dat deze groep doorgaans een beperkte voordruk ervaart.

Outcome

Doordat er geen btw berekend wordt, kunnen schrijvers, componisten en journalisten lagere prijzen in rekening brengen. Ook hebben ze niet/minder te maken met eventuele administratieve lasten.

Impact

Schrijvers, componisten en journalisten hebben vanwege de vrijstelling de mogelijkheid hun prijs te verlagen ten opzichte van de situatie waar btw-heffing over hun dienstverlening zou plaatsvinden. Indien aangenomen wordt dat de doelgroep vrijwel geen inkoopkosten heeft, volgt uit Tabel 2.2 dat de vrijstelling leidt tot een lagere prijs. In combinatie met de administratieve verlichting leidt dit tot een betere betaalbaarheid, tenzij *alle* afnemers ondernemers zijn (het effect is dan nul).

2.6 Voordrachten en dergelijke diensten

2.6.1 Omschrijving regeling

Voordrachten en dergelijke diensten, waaronder lezingen,⁵⁵ excursies en rondleidingen zijn vrijgesteld op basis van artikel 11, lid 1, onderdeel p, Wet OB. Voor de toepassing van de vrijstelling gelden een drietal voorwaarden:

- Er dient een vergoeding tegenover te staan die in hoofdzaak dient tot het dekken van de bijbehorende kosten;
- Hoewel "in hoofdzaak" enige ruimte biedt om iets meer te ontvangen dan de kosten, dient er in feite geen winstoogmerk te zijn;⁵⁶
- De voordrachten of dergelijke diensten dienen door, of in opdracht van publiekrechtelijke lichamen, stichtingen en verenigen te worden gehouden of worden verricht;⁵⁷
- De voordrachten of dergelijke diensten dienen de bevordering van wetenschap of algemene ontwikkeling als doel te hebben.

In de Btw-richtlijn is geen bepaling opgenomen op grond waarvan voordrachten en dergelijke diensten vrijgesteld dienen te worden van btw. Daarnaast is de vrijstelling niet expliciet opgenomen in wat onder de keuzemogelijkheid voor reeds bestaande vrijstellingen vrijgesteld kon worden door lidstaten.⁵⁸ In de literatuur en jurisprudentie is de communautaire (i.e. Europese) basis voor deze vrijstelling een onderwerp van discussie, wij gaan daar in paragraaf 3.3 nader op in.

2.6.2 Beleidsreconstructie

De vrijstelling voor voordrachten en dergelijke diensten heeft ook een oorsprong in de voorloper(s) van de Wet OB. De vrijstelling was al opgenomen in het Besluit Omzetbelasting 1940. Bij de invoering van de Wet OB in 1969 is de vrijstelling behouden zonder verdere toelichting.⁵⁹ Bij de implementatie van de Zesde Richtlijn in 1979 is de vrijstelling ook behouden, eveneens zonder toelichting.⁶⁰

⁵⁵ Een lezing betreft in deze context het uitspreken van een tekst, waarbij luisteraars een passieve rol hebben en niet hoeven voor te bereiden

⁵⁶ Indien wel sprake is van een winstoogmerk vallen de voordrachten en dergelijke werkzaamheden sinds 2001 onder het verlaagd tarief (Tabel I, post 14, onderdeel d Wet OB).

⁵⁷ Art. 7 Uitv.besch. Wet OB.

⁵⁸ Art. 371 Richtlijn 2006/112/EG jo. bijlage X.

⁵⁹ Kamerstukken II 1967/68, 9 324, nr. 3.

⁶⁰ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3

2.6.3 Beleidstheorie

Het doel van de vrijstelling van voordrachten en dergelijke diensten is onveranderd gebleven ten opzichte van het oorspronkelijke doel geformuleerd in onderstaand citaat, namelijk het bevorderen van de wetenschap en/of algemene ontwikkeling door middel van werkzaamheden die enkel de behandeling van wetenschappelijke en dergelijke onderwerpen tot doel hebben. Om die reden dient er ook geen winstoogmerk te zijn.

*"de voordrachten en werkzaamheden strekken ter bevordering van de wetenschap of algemeene ontwikkeling, Zoo kunnen voor de vrijstelling in aanmerking komen lezingen, excursies, e.d. welke uitsluitend de behandeling van wetenschappelijke, populair wetenschappelijke, religieuze of kunstzinnige onderwerpen ten doel hebben. Ook cursussen van de Volksuniversiteit, rondleidingen in musea, excursies van wetenschappelijke vereenigingen zullen veelal aan de gestelde voorwaarden voldoen. Niet kunnen onder de [...] bedoelde vrijstelling worden gerangschikt muziekuitvoeringen, tooneelvoorstellingen en dergelijke."*⁶¹

De doelstellingen waarop de effectiviteit wordt beoordeeld, zijn in Figuur 2.7 vetgedrukt en aangegeven met de letter **d**, gevolgd door een nummer als er meerdere doelen zijn. In het geval van gevers van voordrachten en lezingen zien we de volgende doelstelling van de vrijstelling:

- het bevorderen van de wetenschap en algemene ontwikkeling.

Figuur 2.7 Reconstructie van de beleidstheorie van de vrijstelling voor voordrachten en lezingen



Neveneffecten:

- ❶ Door complexiteit of onbekendheid van de regelgeving maken gevers van voordrachten en lezingen mogelijk geen gebruik van de regeling
- ❷ Als gevolg van overlappende regelingen maken gevers van voordrachten en lezingen mogelijk geen gebruik van de regeling
- ❸ Doordat sprake is van een vrijstelling hoeven minder administratieve handelingen worden verricht
- ❹ Doorbelasting btw op inkoop doordat er geen recht is op aftrek bij gebruik vrijstelling

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Input

De vrijstelling geldt voor voordrachten en dergelijke diensten voor zover die voldoen aan de voorwaarden van artikel 11, lid 1, Wet OB. Voor die diensten moet gebruik worden gemaakt van de vrijstelling en dient geen btw in rekening te worden gebracht aan klanten. Als onderzoekers signaleren wij een aantal neveneffecten die kunnen belemmeren dat ondernemers daadwerkelijk de vrijstelling toepassen. Ten eerste is er een potentieel neveneffect van de vrijstelling als deze in de praktijk complex is of dat ondernemers niet bekend zijn met de vrijstelling, waardoor ze de vrijstelling niet toepassen of verkeerd toepassen. Ten tweede kunnen er factoren zijn in de vorm van regelingen (zoals de KOR) die ertoe leiden dat ondernemers zich verder niet verdiepen in de btw-kwalificatie van

⁶¹ Uitvoeringsresolutie 1941 §21

hun prestaties. Overigens zijn ondernemers verplicht om de vrijstelling toe te passen, de KOR kan niet toegepast worden voor (reeds) vrijgestelde prestaties, maar kan het zo zijn dat zij dit niet weten of naleven.

Throughput

De throughput bestaat eruit dat gevers van voordrachten en lezingen gebruik maken van de vrijstelling bij het in rekeningen brengen van de vergoeding voor hun dienstverlening aan hun klanten. Indien nodig kan de belastingdienst controleren of de vrijstelling inderdaad correct is toegepast. Als onderzoekers zien we als neveneffect dat gevers van voordrachten en lezingen lagere administratieve lasten hebben door de vrijstelling. Deze leidt er immers toe dat er minder administratieve handelingen verricht hoeven te worden dan als de ondernemers in de reguliere btw-heffing zouden vallen.

Output

Gevers van voordrachten en lezingen hoeven geen btw in rekening te brengen over de verrichte diensten. Daarnaast kunnen gevers van voordrachten en lezingen geen voorbelasting in aftrek brengen op de inkoopkosten wat betreft de vrijgestelde prestaties.

Outcome

Doordat er geen btw berekend wordt kunnen gevers van voordrachten een lagere prijs hanteren of een hogere vergoeding overhouden. Hoewel het vierde neveneffect (de eerdergenoemde onzichtbare btw) in potentie aanwezig is, is het waarschijnlijk van beperkt belang omdat deze groep doorgaans een beperkte voordruk ervaart.

Impact

Gevers van voordrachten en dergelijke diensten hebben vanwege de vrijstelling de mogelijkheid hun prijs te verlagen of een hogere vergoeding over te houden ten opzichte van de situatie waar btw-heffing over hun dienstverlening zou plaatsvinden. Indien aangenomen wordt dat de doelgroep vrijwel geen inkoopkosten heeft, volgt uit Tabel 2.2 dat de vrijstelling leidt tot een lagere prijs tenzij *alle* afnemers ondernemers zijn (het effect is dan nul), of tot een hogere vergoeding. De lagere prijs of hogere vergoeding zou tot bevordering van de wetenschap en algemene ontwikkeling leiden.

2.7 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten

2.7.1 Omschrijving regeling

Fondswervende activiteiten zijn vrijgesteld op basis van art. 11, lid 1, onderdeel v, Wet OB. Deze bepaling is een implementatie van de (verplicht in te voeren) vrijstelling in de Btw-richtlijn in art. 132, lid 1, onderdeel o. In de Btw-richtlijn is vastgesteld wie onder het toepassingsbereik van de vrijstelling valt. Voorts is vastgesteld dat de vrijstelling niet concurrentieverstorend mag werken. De vrijstelling is van toepassing op fondswervende leveringen en diensten van bepaalde (in de regel: niet-winstbeogende) ondernemers die primair vrijgestelde prestaties verrichten,⁶² dit zijn met name:

- ziekenhuizen;
- instellingen voor sociaal en maatschappelijk werk;
- instellingen voor jeugdbescherming;
- onderwijsinstellingen;

⁶² Voor de volledige lijst, zie art. 11, lid 1, onderdelen c, d, e, f, o, 1°, of t, van de Wet

- ideële instellingen;
- sportorganisaties;
- culturele instellingen.

Indien deze ondernemers (i.e. instellingen) fondswervende activiteiten verrichten is de vrijstelling van toepassing. Wel moet voldaan worden aan een tweetal voorwaarden:

- De baten dienen ter verkrijging van financiële steun voor de desbetreffende ondernemer;
- Concurrentieverhoudingen mogen niet verstoord worden. Er is door Nederland invulling gegeven aan deze voorwaarde door een jaarlijkse omzetgrenzen te hanteren voor de ontvangsten uit fondswerving. Indien de omzetgrenzen overschreden worden is de vrijstelling geheel niet van toepassing. Voor 2024 betreft dit de volgende omzetgrenzen:
 - Voor leveringen: € 68.067 per jaar;
 - Voor diensten: € 22.689 per jaar (voor sportorganisaties geldt een omzetgrens van € 50.000 per jaar).

Het verstrekken van spijzen en dranken als normale nevenactiviteit wordt aangemerkt als een fondswervende activiteit. Een voorbeeld van geen normale nevenactiviteit is het organiseren van evenementen in de persoonlijke sfeer (e.g. bruiloft, feest) op een sportclub. Zulke nevenactiviteiten zijn expliciet uitgezonderd van de vrijstelling.⁶³

*Kantineregeling*⁶⁴

Voor bepaalde organisaties⁶⁵ is goedgekeurd dat deze een vrijstelling mogen toepassen voor het verstrekken van spijzen en dranken (de zogenoemde kantineregeling) tot een omzetgrens van € 68.067 per jaar. Sportorganisaties zijn hier expliciet van uitgezonderd. In het geval van meerdere kantines geldt de omzetgrens per kantine. Voor de toepassing van de vrijstelling gelden de volgende voorwaarden:

- Er moet enkel sprake zijn van normale nevenactiviteiten;
- De opbrengsten dienen ten goede te komen aan de organisatie;
- Er wordt geen btw in aftrek gebracht over de (inkoop)kosten;
- Er wordt geen gebruik gemaakt van de kleineondernemersregeling (KOR).

De kantine-ontvangsten worden tot € 68.067 niet meegerekend in de beoordeling van de omzetgrenzen en van de fondswervende vrijstelling. Omdat het een goedkeuring betreft kunnen de betreffende organisaties ervoor kiezen om deze kantineregeling niet toe te passen. Indien de goedkeuring niet wordt toegepast en de organisatie voldoet aan de voorwaarden voor de vrijstelling voor fondswerving dan vallen de opbrengsten uit kantineactiviteiten onder de vrijstelling voor fondswervende activiteiten.

Sportverenigingen

Sportverenigingen zijn uitgezonderd van de zogenoemde kantineregeling, maar passen wel de wettelijke vrijstelling voor fondswerving toe (indien aan de voorwaarden wordt voldaan). Dit is nader toegelicht in het beleidsbesluit fondsenwerving en kantines.⁶⁶

⁶³ Art. 7a Uitv.besch. Wet OB.

⁶⁴ Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M (Stcrt. 35894) laatstelijk gewijzigd bij [Besluit van 7 december 2021, nr. 2021-23532, Stcrt. 2021, 48149](#)

⁶⁵ Dit betreft muziek-, speeltuin- en buurtverenigingen alsmede jeugdwerkinstellingen, bejaardensociëteiten, hobbyclubs, dorpshuizen, wijkcentra en scholen voor basisonderwijs, lager en middelbaar beroepsonderwijs en algemeen voortgezet en voorbereidend wetenschappelijk onderwijs.

⁶⁶ Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M (Stcrt. 35894) laatstelijk gewijzigd bij [Besluit van 7 december 2021, nr. 2021-23532, Stcrt. 2021, 48149](#)

Naast de kantineactiviteiten die samenhangen met de primaire activiteiten van een organisatie (e.g. het verstrekken van eten en drinken bij een voetbalvereniging rondom voetbalwedstrijden), verduidelijkt het beleidsbesluit ook wat verder als normale nevenactiviteit kan gelden. Hieronder kunnen ook kantineactiviteiten vallen die samenhangen met activiteiten die door derden in de sportaccommodatie worden verricht. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij het verhuren van een sportaccommodatie door een voetbalvereniging aan een school voor een sportdag. Hierbij gelden drie voorwaarden:

- de sportieve activiteiten van derden komen overeen met de sport die wordt beoefend door de vereniging of de sportaccommodatie voor die sportieve activiteiten is ingericht;
- de openstelling vloeit rechtstreeks voort uit de tussen de vereniging en de eigenaar/verhuurder van de accommodatie aangegane verplichtingen;
- de openstelling vindt op ten hoogste 12 dagen per kalenderjaar plaats.

Voorts is in het beleidsbesluit goedgekeurd dat sportverenigingen (met primair vrijgestelde activiteiten) die het grensbedrag van de vrijstelling voor fondswervende activiteiten overschrijden een forfaitair btw-percentage van 13% mogen toepassen om de verschuldigde btw te berekenen en te voldoen.

Incidentele overschrijding van omzetgrenzen

In het beleidsbesluit fondsenwerving en kantines⁶⁷ wordt tevens goedgekeurd dat organisaties niet in de btw-heffing worden betrokken indien sprake is van een incidentele (bijzondere eenmalige omstandigheden) en/of niet te voorziene overschrijding van de omzetgrenzen in een jaar.

2.7.2 Beleidsreconstructie

De vrijstelling voor fondswerving is in 1969 ingevoerd als beleidsmaatregel, kort na invoering van de Wet OB.⁶⁸ De opbrengsten van fondswerving door bepaalde organisaties mocht worden vrijgesteld tot een omzetgrens (f 15.000 per jaar voor leveringen en diensten samen). De omzetgrenzen zijn later uitgesplitst en verhoogd naar f 100.000 voor leveringen en f 15.000 voor diensten.⁶⁹

In de Zesde Richtlijn is de vrijstelling voor fondswerving opgenomen als verplichte vrijstelling. De bepaling is in 1979 geïmplementeerd als wettelijke regeling in de Wet OB. Bij de invoering van de vrijstelling wordt opgemerkt dat het in feite slechts een wettelijke vastlegging was van reeds bestaand (goedkeurend) beleid.⁷⁰ In de btw-richtlijn is opgenomen dat de vrijstelling niet tot concurrentievervalsing mag leiden. Om aan die eis te voldoen is in de Wet OB voorzien in omzetgrenzen waardoor concurrentievervalsing wordt voorkomen. Ook in het voorheen geldende beleid golden al omzetgrenzen. De jaarlijkse omzetgrenzen zijn bij de implementatie verhoogd naar f 125.000 voor leveringen en f 25.000 voor diensten.

In 1982 is de toepassing van de vrijstelling in een resolutie⁷¹ nader uitgewerkt. Dit betrof onder meer het volgende:

- Op verzoek van de sportorganisaties werd goedkeuring verleend voor het gebruik van een forfaitair btw-percentage van 11% voor de kantineactiviteiten van sportverenigingen. Dit vanwege de administratieve lasten van de splitsing van de omzet naar de verschillende tarieven;

⁶⁷ Besluit van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M (Stcrt. 35894) laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 7 december 2021, nr. 2021-23532, Stcrt. 2021, 48149.

⁶⁸ Resolutie van 16 april 1969, nr. D69/3462, OB/BTW-100.

⁶⁹ Resolutie van 12 januari 1970, nr. B 70/615, OB/BTW-206.

⁷⁰ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3.

⁷¹ Resolutie van 12 oktober 1982, nr. 282-12 955.

- Er werd een uitzondering opgenomen op de omzetgrens voor diensten van sportverenigingen in verband met sponsorinkomsten. Voor deze organisaties gold een omzetgrens f 45.000 in plaats van f 25.000;
- Er werd goedgekeurd dat btw-heffing achterwege mocht blijven bij een incidentele overschrijding van de omzetgrenzen.

De omzetgrenzen zijn per 1996 opnieuw verhoogd naar f 150.000 voor leveringen en f 50.000 voor diensten (f 70.000 voor sportverenigingen). In de Memorie van Toelichting⁷² is opgenomen dat bij de verhoging rekening gehouden is met de concurrentieverhoudingen en de prijsontwikkelingen voor gezinsconsumptie in de categorieën amusement, recreatie en cultuur. Tevens is uitgelegd waarom een jaarlijkse prijsindexatie niet wordt toegepast op de omzetgrenzen:

- De omzetgrenzen die in 1979 vastgesteld waren kwamen voort uit overleg met de horeca-branchen waarbij getoetst was op de hoogte van de relevante omzet bij horeca ondernemers. Een jaarlijkse indexatie bleef buiten beschouwing;
- De staatsecretaris van Financiën stelt daarbij dat de omzetgrenzen “vrij ruim” vastgesteld waren gelet op de doelstelling van de vrijstelling. Ook om deze reden bleef een jaarlijkse indexatie buiten beschouwing.

De prijsindexatie voor de periode 1979 tot 1995 zou circa 60% bedragen. Echter, gelet op de concurrentieverhoudingen en de al “vrij ruime” omzetgrenzen, heeft de staatsecretaris destijds gekozen voor een (kleinere) verhoging van f 25.000 voor leveringen, diensten en diensten van sportverenigingen.

In 2002 zijn de omzetgrenzen uit 1995 omgerekend naar de net ingevoerde euro: voor leveringen betrof dit € 68.067 en voor diensten € 22.689, waarbij voor sportorganisaties een omzetgrenzen gold van € 31.765.⁷³

Kantineregeling

De kantineregeling is in 1980 ingevoerd door middel van een resolutie.⁷⁴ Het betrof een regeling waarmee tot een bepaald bedrag de kantine-ontvangsten buiten de heffing van de btw konden blijven (i.e. vrijstelling). Tevens werd in de resolutie een goedkeuring opgenomen in verband met een overschrijding van het omzetgrenzen. In 1989 is door het gerechtshof 's-Gravenhage geoordeeld dat opbrengsten uit de exploitatie van een kantine onder de fondswervende vrijstelling kunnen vallen.⁷⁵ In desbetreffende zaak ging het om een sportvereniging die gedurende het jaar de kantine ook exploiteerde voor bruiloften, feesten en vergaderingen. In reactie hierop is de reikwijdte van de in het beleidsbeleid opgenomen goedkeuring (de zogenoemde kantineregeling) aangescherpt per 1990: het kan enkel gaan om kantine-ontvangsten uit normale nevenactiviteiten.⁷⁶

Vanwege een beleidsbesluit over sportverenigingen in de vennootschapsbelasting in 1998, is het begrip normale nevenactiviteit verruimd. De kantinevrijstelling kan sindsdien ook toegepast worden op kantine-ontvangsten die in rechtsreeks verband staan met sportieve activiteiten van derden.⁷⁷

In 2011 heeft het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ EU) kortgezegd geoordeeld dat de verstrekking van spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie kwalificeert als een levering van goederen indien de diensten waarmee

⁷² Kamerstukken II, 1995/96, 24 428, nr. 3.

⁷³ Wet van 12 december 2001, Stb. 2001, 639

⁷⁴ Resolutie van 27 juni 1980, nr. 080-1088, en aansluitend Resolutie van 12 oktober 1982, nr. 282-12955

⁷⁵ Hof 's-Gravenhage 17-02-1989, ECLI:NL:GHSGR:1989:AX0506

⁷⁶ Resolutie van 11 december 1989, nr. VB89/213.

⁷⁷ Besluit van 14 april 1998, nr. VB98/405.

deze verstrekking gepaard gaan niet overheersen.⁷⁸ Dit arrest is opgenomen in het vernieuwde beleidsbesluit fondsenwerving en kantine-regeling in 2013.⁷⁹ In dit beleidsbesluit zijn voorts een aantal wijzigingen doorgevoerd met betrekking tot sportverenigingen:

- Sportverenigingen kunnen geen gebruik meer maken van de zogenoemde kantine-regeling. Voor wat de kantine-opbrengsten betreft vallen zij enkel nog onder de vrijstelling voor fondswerving;
 - Daar staat tegenover dat de omzetgrens voor diensten door sportverenigingen verhoogd is van € 31.765 naar € 50.000.
- Het forfaitair btw-percentages voor sportverenigingen blijft bestaan en is vastgesteld op 11% ten tijde van het beleidsbesluit in 2013, en 13% per 2019.⁸⁰

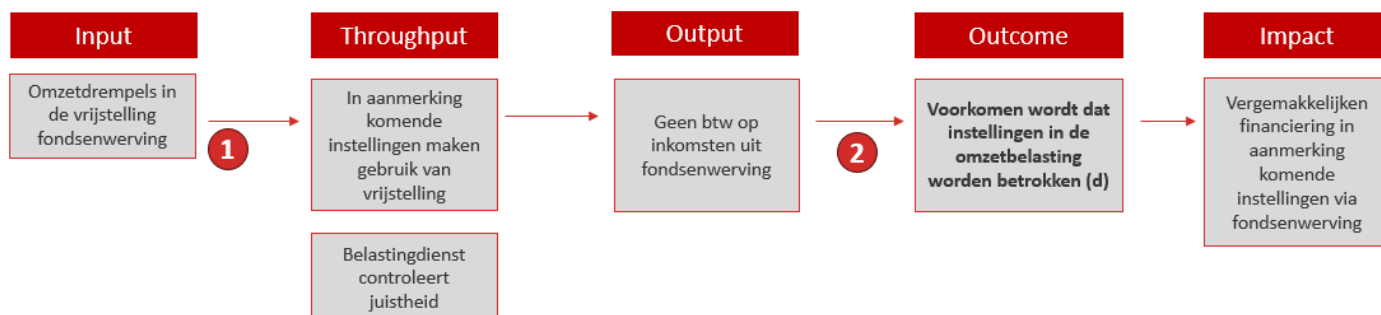
2.7.3 Beleidstheorie

De omzetgrenzen in de vrijstelling voor fondswervende activiteiten hebben als doel om te voorkomen dat instellingen (die doorgaans vrijgestelde prestaties verrichten) in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken. Het gaat dan om nevenactiviteiten van relatief bescheiden omvang, waarvan de opbrengst wordt gebruikt voor het financieren van doelstellingen van de desbetreffende instelling.⁸¹

De doelstellingen waarop de effectiviteit wordt beoordeeld, zijn in Figuur 2.8 vetgedrukt en aangegeven met de letter **d**, gevolgd door een nummer als er meerdere doelen zijn. In het geval van fondswervende activiteiten zien we de volgende doelstelling van de vrijstelling:

- Het voorkomen dat instellingen in de omzetbelasting worden betrokken.

Figuur 2.8 Reconstructie van de beleidstheorie van de omzetgrenzen vrijstelling voor fondswerving.



Neveneffecten:

- ❶ Door complexiteit of onbekendheid van de regelgeving maken in aanmerking komende instellingen mogelijk geen gebruik van de regeling
- ❷ Doordat sprake is van een vrijstelling hoeven minder administratieve handelingen worden verricht

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

⁷⁸ HvJ 10-03-2011 Bog C-497/09. De artikelen 5 en 6 van de Zesde richtlijn [...] moeten aldus worden uitgelegd dat 'de verstrekking in snackbars, snackwagens of bioscoopfoyers van vers bereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie een levering van goederen in de zin van voormeld artikel 5 vormt, wanneer uit een kwalitatief onderzoek van de handeling in haar geheel blijkt dat de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, niet overheersen'.

⁷⁹ Besluit van 18-12-2013, Stcrt. 2013, 35894, BLKB 2013/2001M.

⁸⁰ Wijzigingsbesluit van 14-12-2018, Stcrt. 2018, 68658.

⁸¹ Kamerstukken II 1995/96, 24 428, nr. 3.

Input

In aanmerking komende instellingen moeten voldoen aan de voorwaarden in de Wet OB 1968. Voor die leveringen en diensten moet gebruik worden gemaakt van de vrijstelling en dient geen btw in rekening te worden gebracht aan klanten. Hierbij spelen twee effecten die kunnen belemmeren dat ondernemers daadwerkelijk gebruik maken van de regeling. Ten eerste is er een potentieel neveneffect van de vrijstelling als deze in de praktijk complex is of dat ondernemers niet bekend zijn met de vrijstelling, waardoor ze de vrijstelling niet toepassen of verkeerd toepassen. Ten tweede kunnen er factoren zijn in de vorm van regelingen (zoals de KOR) die ertoe leiden dat ondernemers zich verder niet verdiepen in de btw-kwalificatie van hun prestaties. Overigens zijn ondernemers verplicht om de vrijstelling toe te passen, de KOR kan niet toegepast worden voor (reeds) vrijgestelde prestaties, maar kan het zo zijn dat zij dit niet weten of naleven.

Throughput

De throughput bestaat eruit dat in aanmerking komende instellingen gebruik maken van de vrijstellingen en daarom geen btw hoeven af te dragen over hun inkomsten uit fondswerving. Indien nodig kan de belastingdienst controleren of de vrijstelling inderdaad correct is toegepast. Als onderzoekers zien we het neveneffect dat de vrijstelling ertoe leidt dat er minder administratieve handelingen verricht hoeven te worden dan bij alternatieve vormgevingskeuzes voor hetzelfde doel, waarbij bijvoorbeeld verzoeken om teruggave moeten worden ingediend bij de Belastingdienst of andere overheidsinstellingen voor teruggave of voor een subsidie.

Output

In aanmerking komende instellingen hoeven geen btw te betalen over hun inkomsten uit fondswerving. Hier zou in theorie het neveneffect kunnen spelen dat de btw doordrukt vanwege het feit dat de btw op inkoopkosten niet kan worden afgetrokken wanneer van de vrijstelling gebruik gemaakt wordt.

Outcome

Doordat er geen btw berekend en afgedragen hoeft te worden voor de fondswervende activiteiten, wordt voorkomen dat de instellingen voor die activiteiten in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken.

Impact

De desbetreffende fondswervende activiteiten zullen vanwege de vrijstelling en de administratieve lastenverlichting meer opleveren omdat er geen btw over betaald hoeft te worden over de opbrengsten en er geen btw-aangifte gedaan hoeft te worden. Dit vergemakkelijkt de financiering van de in aanmerking komende instellingen via fondswervende activiteiten.

2.8 Contrafeitelijke situatie

Hieronder bespreken we (beknopt) de contrafeitelijke situatie van de huidige wet en regelgeving die van toepassing is indien de optionele vrijstellingen niet opgenomen zouden zijn in de Wet OB. Dit geeft inzicht in welke (alternatieve) wettelijke bepalingen en/of regelingen verder relevant zijn. Daarnaast is het de benchmark ten opzichte waarvan doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstellingen beoordeeld dienen te worden. Tabel 2.5 geeft per dienstengroep waar de vrijstelling op van toepassing is een overzicht, waarna enkele aspecten verder uitgelicht worden.

Tabel 2.5 Een overzicht van de relevante wettelijke bepalingen en/of regelingen indien de optionele vrijstellingen niet van toepassing waren.

Sector	Huidig beleid	Huidig beleid (anders)	Europees beleid - Btw-richtlijn
Diensten van lijkbezorgers	Belast met btw (hoog tarief)	De KOR	Verlaagd tarief
Diensten van schrijvers, journalisten componisten (en cartoonisten)	Belast met btw (hoog tarief)	De KOR	Verlaagd tarief
Voordrachten en dergelijke diensten	Mogelijk belast met btw verlaagd tarief (anders hoog tarief)	De KOR	Geen

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Huidig beleid - belast met btw

In het geval de optionele vrijstellingen niet van toepassing zouden zijn, dient er op basis van huidig beleid (Wet OB) btw berekend te worden over de desbetreffende diensten (en is er aftrekrecht). Het betreft dan het algemene (i.e. hoge) btw-tarief.

Huidig beleid - verlaagd tarief voor lezingen

De Wet OB kent een verlaagd tarief voor het verlenen van toegang tot onder meer lezingen.⁸² Het moet gaan om het daadwerkelijk verlenen van toegang tot literaire of wetenschappelijke lezingen en geen seminars.⁸³ In tegenstelling tot de vrijstelling voor voordrachten en dergelijke werkzaamheden mag voor de toepassing van het verlaagd tarief wel winst beoogd worden. Een verschil bestaat wel in het feit dat de vrijstelling verwijst naar het geven van de voordracht (door of in opdracht van publiekrechtelijke organisaties verenigingen of stichtingen), terwijl het verlaagd tarief het heeft over het verlenen van toegang tot lezingen. In theorie heeft een publiekrechtelijke organisatie de keuze om de voordracht te geven of te laten geven en er toegang tot te verlenen. Een natuurlijk persoon heeft die keuze niet.

Huidig beleid - de kleineondernemersregeling (KOR)

De KOR is een regeling waar een (kleine) ondernemer voor kan kiezen indien de belaste jaaromzet lager is dan € 20.000. Het doel van de KOR is het ontlasten c.q. verlichten van de administratieve en uitvoeringslasten door een vrijstelling te verlenen. Bij het toepassen van de KOR brengt de ondernemer geen btw in rekening, en mag geen btw in aftrek gebracht worden. Het aanmelden voor de KOR is eenmalig en gebeurt middels een verzoek, en duurt totdat de omzetgrens wordt overschreden of de ondernemer de regeling beëindigt.

De KOR ziet enkel op de btw-belaste omzet. De KOR kan dus niet toegepast worden door ondernemers die enkel vrijgestelde prestaties verrichten, zij zijn immers al (uitzonderingen daargelaten) vrijgesteld van administratieve verplichtingen. Ondernemers die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verrichten kunnen wel gebruik maken van de KOR, maar enkel voor de belaste prestaties.

Het is ook voorstelbaar dat de KOR ertoe leidt dat ondernemers zich niet verder verdiepen in de btw-kwalificatie van hun prestaties. Dit is eerder een nadeel dan een voordeel voor de ondernemers: ondernemers kunnen btw-

⁸² Tabel I, post 14, onderdeel d Wet OB

⁸³ Besluit van 31 maart 2022, nr. 2022-6334, Stcrt. 2022, 9114.

vrijstellingen (zoals de vrijstelling voor diensten van lijkbezorgers) zelf toepassen wanneer ze voldoen aan de gestelde voorwaarden in de Wet OB. Voor toepassing van de KOR moet echter een verzoek gedaan worden en kan de regeling enkel toegepast worden tot de omzetgrens van € 20.000. Toch is het niet uit te sluiten dat er ondernemers zijn die onbewust alle prestaties als vrijgesteld kwalificeren vanwege de KOR. Wettelijk gezien klopt dit dus niet, maar economisch gezien is de uitkomst hetzelfde als in de situatie waarin gebruik gemaakt wordt van de vrijstelling, er wordt immers in beide gevallen geen belasting betaald over de activiteit.

In 2022 is onderzoek gedaan naar het gebruik van de KOR. Na invoering in 2020 werd de KOR voornamelijk gebruikt door ondernemers die per saldo btw verschuldigd waren. Voor ondernemers die per saldo btw terugkrijgen is de KOR financieel gezien niet of minder aantrekkelijk. Verder werd ook geconstateerd dat van de potentiële gebruikers (omzet van minder van €20.000 en per saldo btw verschuldigd) enkel 40% daadwerkelijk geopteerd heeft voor de KOR, waar de verwachting destijds 60% was.⁸⁴

Europees beleid - Btw-richtlijn

In de btw-richtlijn is opgenomen dat een verlaagd tarief toegepast kan worden voor *"diensten verricht door lijkbezorgers en crematoria, alsmede de daarmee verband houdende levering van goederen."*⁸⁵ Lidstaten mogen kiezen om dit verlaagd tarief in de nationale wetgeving te implementeren, Nederland heeft hier niet voor gekozen. In de Btw-richtlijn is eveneens toegestaan om het verlaagd tarief in te voeren voor *"diensten door en auteursrechten voor schrijvers, componisten en uitvoerende kunstenaars."*⁸⁶

⁸⁴ Ministerie van Financien, *"onderzoek invoering nieuwe kleineondernemersregeling"*, 2022

⁸⁵ Art. 98, lid 1 en 2 en Bijlage III, punt 16 Btw-richtlijn.

⁸⁶ Art. 98, lid 1 en 2 en Bijlage III, punt 9 Btw-richtlijn.

3 Analyse

De analyse is uitgevoerd op basis van informatie, verkregen uit interviews, een enquête en CBS-microdata. Meer informatie over deze methoden is te vinden in de bijlagen. We hanteren bij de beoordeling de schalen voor doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid zoals weergegeven in Tabel 3.1.

Tabel 3.1 Schalen voor doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid

Aspect	Schalen
Doelbereik	Laag, gemiddeld, hoog
Doeltreffendheid	Laag, gemiddeld, hoog
Doelmatigheid	Laag, gemiddeld, hoog

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

3.1 Diensten van lijkbezorgers

In deze paragraaf gaan we dieper in op het doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling op diensten van lijkbezorgers. We gebruiken informatie uit gesprekken met gebruikers, beleidsmedewerkers, uitvoerders, experts en vertegenwoordigers naast inzichten uit een korte survey uitgezet onder relevante partijen. Ook gebruiken we informatie verkregen uit een analyse van CBS-microdata.

3.1.1 Doelbereik

In theorie zou het doelbereik 100% moeten zijn, de vrijstelling dient immers toegepast te worden. In de praktijk kan het voorkomen dat partijen de vrijstelling onterecht niet (volledig) toepassen, vanwege onbekendheid met of complexiteit van de regeling. Op basis van CBS-microdata is een analyse gemaakt van de toepassing van de vrijstelling door te kijken naar bedrijven onder de SBI-code 96031 (Uitvaartverzorging) of 96032 (Crematoria, mortuaria en begraafplaatsen) in 2022. Een analyse van de gegevens uit de btw-aangiften van deze groep bedrijven heeft tot de onderstaande inzichten geleid.

- Bedrijven zonder btw-aangiften worden verondersteld enkel vrijgestelde prestaties te verrichten. Dit betreft ruim een kwart van de vpb-plichtige en driekwart van de IB-plichtige bedrijven in de uitvaartsector, zie hiervoor Tabel 3.1. Verondersteld kan worden dat dit de btw-vrijstelling voor diensten van lijkbezorgers betreft, maar mogelijke toepassingen van andere vrijstellingen (verzekeringsdiensten) en/of de KOR zijn niet uitgesloten.
- Bedrijven met btw-aangiften worden verondersteld aanverwante prestaties te verrichten die niet vrijgesteld zijn.

Tabel 3.1 Het aandeel van de bedrijven dat wel of geen btw-aangifte doet.

	Aandeel bedrijven vpb-plichtig N = 340	Aandeel bedrijven IB-plichtig N = 1880
Geen btw-aangifte	23,24%	76,60%
Wel btw-aangifte	76,76%	23,40%

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic op basis van CBS-microdata.

Om aanvullend inzicht te krijgen in de btw-vrijstelling voor de diensten van lijkbezorgers is een enquête uitgezet onder uitvaartverzorgers. De resultaten van de volledige enquête zijn te vinden in Bijlage B. In totaal is de enquête ingevuld door 33 uitvaartverzorgers. Op basis van de enquête lijkt de bevinding uit de data-analyse ondersteund te worden. Sterker nog, alle respondenten geven aan zowel te maken te hebben gehad met de vrijstelling als vrijgestelde activiteiten uit te voeren (wat een indicatie is van juist gebruik en doelbereik). In de enquête hebben wij separaat uitgevraagd of de respondent te maken heeft met de vrijstelling voor diensten van lijkbezorgers en of de respondent activiteiten uitvoert die onder de vrijstelling vallen middels een beschrijving van belastingdienst.nl. Wij zijn bewust dat de beschrijving van de vrijstelling van belastingdienst.nl niet altijd volledig dekkend is met hoe deze in wetteksten is afgebakend maar dit is wel de informatiebron die het meest toegankelijk is voor een ondernemer en zal dus sneller geraadpleegd worden in het gebruik.

3.1.2 Doeltreffendheid

Om de doeltreffendheid van de vrijstelling vast te stellen is het van belang een duidelijk beeld te hebben van de doelen van de vrijstelling. In hoofdstuk 2 is ingegaan op de beleidsgeschiedenis van deze vrijstelling en komen wij uit op twee doelen: [1] geen btw-heffing op situaties van leed en [2] Een betere betaalbaarheid van diensten van lijkbezorgers aan burgers.

Doel 1: Geen btw-heffing op situaties van leed.

Het eerste doel is een direct gevolg van het gebruik van btw-vrijstellingen. De vrijstelling zorgt ervoor dat voor de vrijgestelde delen btw niet terugkomt op de factuur van diensten door lijkbezorgers. Zodoende wordt er voor de vrijgestelde delen geen btw geheven op diensten van lijkbezorgers aan burgers.

Doel 2: Een betere betaalbaarheid van diensten van lijkbezorgers aan burgers

De doeltreffendheid van het doel voor betere betaalbaarheid is afhankelijk van twee factoren: het type afnemer (ondernemer of eindgebruiker) en de inkoopkosten die gemaakt worden,⁸⁷ zie paragraaf 2.3.1. In de enquête zijn deze factoren uitgevraagd, dit geeft het onderstaande overzicht in Tabel 3.2. In deze matrix ervaren ondernemers die zich links van de diagonaal bevinden in verschillende mate een voordeel van de vrijstelling, omdat de vrijstelling voor deze groep ondernemers zorgt voor een lagere kostprijs voor de afnemers (zie paragraaf 2.3.1). Ondernemers rechts van de diagonaal bevinden in verschillende mate een nadeel van de vrijstelling omdat de vrijstelling voor deze groep zorgt voor een hogere kostprijs bij de afnemers. Voor de partijen die op de diagonaal liggen heeft de vrijstelling geen effect op de kostprijs.

Tabel 3.2 Verdeling doelgroep over de matrix

Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. totale vrijgestelde omzet	Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale vrijgestelde omzet				
	0% - 20%	20% - 40%	40% - 60%	60% - 80%	80% - 100%
0% - 20%	9%	15%	33%	24%	9%
20% - 40%		3%			
40% - 60%					
60% - 80%				3%	
80% - 100%				3%	

⁸⁷ Alsmede de mate waarin het voordeel/nadeel afgewenteld wordt. Wij gaan uit van volledige afgewenteling, zie par. 2.3.1

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic op basis van CBS-microdata. N = 33.

Type afnemer

De afnemers van diensten van lijkbezorgers zijn doorgaans consumenten. Dit is terug te zien in hetgeen de uitvaartondernemers in de enquête aangeven. Maar een enkeling geeft aan meer btw-plichtige afnemers dan consumenten als afnemer te hebben. Uit gesprekken komt hetzelfde beeld naar voren.

Een interessant vraagstuk is waarom er lijkbezorgers zijn die diensten leveren aan btw-plichtige afnemers. De archetypes afnemer is immers een burger (in concreto: een nabestaande) die niet btw plichtig is. Op basis van de gesprekken vermoeden wij dat het hier gaat om lijkbezorgers die ondersteunende diensten leveren aan andere lijkbezorgers, die diensten zijn btw-belast voor zover ze niet diensten betreffen die kwalificeren als diensten van lijkbezorgers (onderaannemers die enkel de vrijgestelde prestaties verrichten).

Aandeel inkoopkosten

Een gevolg van een btw-vrijstelling is het niet kunnen aftrekken van btw op inkoopkosten (met betrekking tot vrijgestelde prestaties).⁸⁸ Uit de enquête blijkt dat lijkbezorgers aanzienlijke inkoopkosten hebben (zie Tabel 3.2). Meer dan de helft van de respondenten geeft aan dat het aandeel inkoopkosten 40 tot 80% bedraagt. Uit gesprekken blijkt dat de inkoopkosten toenemen naarmate klanten meer persoonlijke wensen hebben en een lijkbezorger meer extern in moet kopen. Tevens komt naar voren dat uitvaarten zich in de afgelopen jaren hebben ontwikkeld waarbij meer wordt gevierd dan gerouwd. Dit heeft als gevolg dat meer ingekocht dient te worden en er meer niet-vrijgestelde prestaties verricht worden. De kosten die toezien op de btw-belaste prestaties zijn echter wel volledig aftrekbaar. Ook komt naar voren dat door de aftrekbeperking (duurzame) investeringen meer kosten dan wanneer alle btw in aftrek gebracht kan worden. Deze hogere kosten komen uiteindelijk terecht in de verkoopprijs.

Het aandeel inkoopkosten is tevens benaderd middels een analyse van CBS-microdata. Door gebruik te maken van financiële gegevens uit jaarrekeningen van vpb-plichtige bedrijven in 2022 en gegevens uit bijbehorende btw-aangiften is een inschatting gemaakt van het aandeel inkoopkosten van de totale vrijgestelde omzet. Dit is gedaan door de omzet en kosten van btw-belaste prestaties af te trekken van de (totale) financiële omzet. De gebruikte data kent een aantal belangrijke aandachtspunten, in Bijlage E is de methodiek van deze analyse verder uiteengezet.

- De data betreft enkel vpb-plichtige bedrijven. vpb-plichtige bedrijven waren in 2022 goed voor ongeveer 20% van alle bedrijven in de uitvaartsector.⁸⁹
- De financiële data is zoveel mogelijk geconsolideerd op basis van het belangrijkste bedrijf in een concern (volgens CBS). Vele houdster- en dochtermaatschappijen zorgden voor ruis in de data.
- De data uit de btw-aangiften is zoveel mogelijk beperkt tot enkel de gevallen waarbij zeker is dat de data één bedrijf/concern/fiscale eenheid representeert. Met name het gebruik van een fiscale eenheid voor de btw-aangiften zorgde voor ruis in de data.
- In de data blijft toch nog ruis aanwezig gezien uitvaartverzekeringsdiensten vaak nauw verbonden zijn met diensten van lijkbezorgers. Uit gesprekken blijkt ook dat veelal een fiscale eenheid gebruikt wordt. Wij verwachten dat dit als gevolg heeft dat de financiële omzet van bedrijven mogelijk hoger is vanwege de

⁸⁸ In deze analyse veronderstellen wij dat de inkoopkosten betrekking hebben op ofwel belaste, of vrijgestelde prestaties (zie par. 2.3.1). In de enquête is expliciet gevraagd naar kosten betreffende de vrijgestelde omzet. Ondernemers kunnen echter ook kosten maken die zien op zowel belaste als vrijgestelde prestaties (zogeheten algemene kosten). In dat geval zal het aandeel inkoopkosten overschat worden in deze analyse. Indien ondernemers ook belaste prestaties leveren zullen zij daarvoor ook inkoopkosten maken. Deze kosten zijn in de regel volledig aftrekbaar indien zij volledig toezien op de bijbehorende btw-belaste prestaties en verstoren de analyse van de btw-vrijstelling niet.

⁸⁹ CBS-StatLine, 2022, Bedrijven; bedrijfstak voor SBI-codes 96031 en 96032.

verzekeringsdiensten. Indien dit het geval is, is het aandeel inkoopkosten van de totale vrijgestelde omzet mogelijk onderschat.

Uit de data-analyse zien we, kijkend naar het gemiddelde, een overeenkomend beeld in Tabel 3.3. Echter, kijkend naar de mediaan, is te zien dat ten opzichte van de enquête de inkoopkosten een lager aandeel betreffen. Dit is enerzijds te verklaren door het relatief lage aantal waarnemingen in de enquête en in zekere zin ook de data-analyse, waardoor een mediaan minder nauwkeurig kan zijn.⁹⁰ Anderzijds merken we op dat de verdeling in de uitvaartsector zeer scheef is, er is een klein aantal bedrijven die relatief veel omzet genereren. Uit gesprekken begrijpen wij dat kleine ondernemers mogelijk een groot deel tot alles vrijgesteld kunnen leveren (i.e. leveren enkel diensten van lijkbezorgers). Grotere ondernemers hebben vaker te maken met verschillende inkoopkosten (door persoonlijke wensen van afnemers) waardoor de uiteindelijke dienst vaker voor een relatief groter deel uit inkoopkosten bestaat. Beide indicatoren hebben dus enige vorm van onderschatting (mediaan) of overschatting (gemiddelde). We verwachten dat het aandeel inkoopkosten van de totale vrijgestelde omzet tussen deze twee waarden zal liggen, wat enigszins overeenkomt met de bevindingen uit de enquête.

Tabel 3.3 Aandeel inkoopkosten van de totale vrijgestelde omzet

	Mediaan	Gemiddelde
Aandeel inkoopkosten	14,3%	66,1%

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic op basis van CBS-microdata. N = 171.

Uit zowel de enquête als de data-analyse blijkt dat de doelgroep relatief veel kosten maakt voor het uitvoeren van de vrijgestelde activiteiten. Dit is een indicatie dat de groep relatief veel nadeel kan ervaren doordat ze geen gebruik kunnen maken van het aftrekrecht over hun gemaakte kosten en dat btw op inkoopkosten mogelijk doordrukt in de verkoopprijs. Anderzijds leveren deze ondernemers vrijwel uitsluitend aan consumenten, de groep is doorgaans de laatste schakel in de productieketen.

3.1.3 Doelmatigheid

Doelmatigheid gaat over de mate waarin de kosten van de vrijstelling opwegen tegen de baten. We kijken naar de verhouding middelen ten opzichte van de effectiviteit en de gevolgen voor de uitvoering en naleving van de btw-vrijstellingen voor de gebruikers en de uitvoerder (de Belastingdienst).

Uitvoering vanuit de overheid

Uit de gesprekken blijkt dat deze vrijstelling tot aan het beleidsbesluit in 2016 (zie paragraaf 2.4.2) veel afbakeningsproblemen had. Dit vertaalde zich in relatief veel rechtszaken. Sinds 2016 is duidelijk aangegeven met voorbeelden welke onderdelen wel en welke niet onder de vrijstelling vallen. De afbakening is in het besluit redelijk duidelijk gemaakt.

Administratieve lasten voor gebruikers

Uit Tabel 3.1 blijkt dat een deel van deze doelgroep activiteiten uitvoert die deels vrijgesteld zijn (76,76% van vpb-plichtige bedrijven en 23,40% van de IB-plichtige bedrijven). De vrijstelling van een deel van de activiteiten kan er

⁹⁰ Ondernemingen die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten hebben weinig ruis in de data. Ruis komt vooral voor bij ondernemingen die naast vrijgestelde ook belaste prestaties verrichten. Data-ingrepen om de betrouwbaarheid te vergroten troffen daardoor voornamelijk de tweede groep. Als gevolg hiervan is het aandeel ondernemingen dat uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht relatief groter geworden, wat tot een lagere mediaan kan leiden.

voor zorgen dat een ondernemer in de administratie onderscheid moet maken tussen vrijgestelde en belaste activiteiten en moet bepalen welke inkoop-btw wel en niet in aftrek gebracht kan worden, dit kan zorgen voor verhoogde administratieve lasten.

In de gesprekken komt verder duidelijk naar voren dat de administratieve lasten als zeer hoog worden ervaren vanwege de verschillende type transacties (vrijgesteld of belast) en in mindere mate ook tarieven (hoog en laag). Dit moet bij elke btw-aangifte weer in kaart gebracht worden. Ook blijven er zich afbakeningsproblemen voordoen, met name voor activiteiten die in de laatste jaren opgekomen zijn en niet terug te vinden zijn in het beleidsbesluit uit 2016. Er is aangegeven dat er met regelmaat workshops gegeven worden om de ondernemers te helpen begrijpen wat ze moeten doen.

Indien een bedrijf naast uitvaarten ook verzekeringsdiensten aanbiedt, kan sprake zijn van een fiscale eenheid voor de btw indien voldaan wordt aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid.⁹¹ Een fiscale eenheid dient ook opgelegd te worden door de Belastingdienst indien is voldaan aan de voorwaarden. Uit de gesprekken begrijpen wij dat in de meeste gevallen een fiscale eenheid onvermijdelijk is bij ondernemingen (i.e. concerns) die actief zijn in de uitvaartbranche en tegelijkertijd (uitvaart)verzekeringen aanbieden, omdat daarmee wordt voldaan aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid. Het gevolg van een fiscale eenheid is dat de ondernemer voor deze activiteiten één btw-aangifte doet. In de gesprekken wordt benadrukt dat vanuit een bredere blik een afschaffing van de vrijstelling voor diensten van lijkbezorgers niet de volledige hoge administratieve lasten wegnemen bij lijkbezorgers die ook (uitvaart)verzekeringen aanbieden. De kwalificatie (belast of onbelast) zal ook dan plaats moeten vinden, waarbij de huidige afbakeningsproblemen van de vrijstelling wel weggenomen worden.

Bepalen mate van vooraftrek (pro-rata)

Gebruikers die zowel vrijgestelde als belaste activiteiten verrichten kunnen een deel van de btw op de algemene kosten in aftrek brengen. Het bepalen van de aftrek, pro-rata, wordt doorgaans gedaan via het delen van de belaste omzet door de totale omzet (inclusief de vrijgestelde omzet), maar een ondernemer kan er ook voor kiezen om de mate van aftrek te bepalen aan de hand van werkelijk gebruik van de ingekochte zaken indien de mate van aftrek via deze benadering geheel genomen afwijkt van de mate van aftrek uit de benadering via de omzet. De mate van aftrek kan per periode wisselen en het bepalen hiervan kan administratieve lasten opleveren voor de gebruiker. In de gesprekken is naar voren gekomen dat een ondernemer vaste afspraken kan maken over de mate van aftrek, en dit dus niet elk kwartaal opnieuw berekend. Uit de gesprekken begrijpen wij dat kleine ondernemers minder vaak de expertise zullen hebben om een afspraak te maken, waardoor het bepalen van de pro-rata een hogere administratieve last met zich meebrengt.

Alternatieve regelingen (KOR)

Voor de bepaling van de doelmatigheid kijken we ook naar in hoeverre dezelfde doelen beter behaald kunnen worden op andere wijze. Wij hebben gekeken naar de KOR als alternatieve regeling. Uit de enquêtes blijkt echter dat geen van de respondenten aangeeft een jaaronzet te hebben van minder dan € 20.000 (het maximum om de KOR toe te passen). Uit de data-analyse van rechtspersonen komt hetzelfde beeld naar voren: maar een zeer klein deel van de ondernemers in de uitvaartsector zou gebruik kunnen maken van de KOR: het aandeel bedrijven met een totale omzet van minder dan € 20.000 is vrijwel nihil in de dataset. De dataset ziet echter enkel op rechtspersonen en niet op IB-ondernemers. Het is waarschijnlijk dat bij IB-ondernemers een relatief groter deel wel gebruik kan maken van de KOR.

⁹¹ Van een fiscale eenheid is sprake indien de ondernemingen een eenheid vormen op financieel, organisatorisch en economisch gebied, elk ondernemer zijn voor de btw, en gevestigd zijn in Nederland.

Budgettair belang

Het budgettair belang van btw-vrijstellingen kan worden benaderd vanuit verschillende perspectieven. Wij concluderen dat de CBS-microdata zich (op zichzelf) niet leent voor het berekenen van het budgettair belang omdat de totale marktomzet van diensten van lijkbezorgers niet berekend kan worden op basis van deze data. Hetzelfde geldt voor de enquête vanwege de mate waarop de omzet wordt uitgevraagd en de lage respons zijn de schattingen te sterk afhankelijk van te maken aannames. Gezamenlijk geven de interviews, data-analyse en de enquête wel een schatting van het aandeel inkoopkosten van de totale vrijgestelde omzet.

Het budgettair belang kan wel worden berekend vanuit het aantal verrichte diensten en de gemiddelde kosten. In Nederland overlijden er jaarlijks rond de 170.000 mensen.⁹² De kosten voor btw-vrijgestelde de diensten van een lijkbezorger bedragen gemiddeld rond de €5.000 per uitvaart.⁹³ De totale marktomzet voor btw-vrijgestelde diensten door lijkbezorgers is daarmee naar schatting €850 miljoen. Aan de hand van het aandeel inkoopkosten en het aandeel ondernemers als afnemers bepalen we het budgettair belang aan de hand van Tabel 2.4:

- Het beeld uit de interviews, de enquête en de data-analyse is dat het aandeel inkoopkosten bij diensten van lijkbezorgers ligt tussen 40% en 80%.
 - Uitgaande van een uniforme verdeling van de inkoopkosten bij alle bedrijven, bedraagt het gemiddelde aandeel inkoopkosten 60%.
- Diensten van lijkbezorgers worden vrijwel enkel geleverd aan eindgebruikers, dit betekent dat het aandeel ondernemers als afnemers 0% bedraagt.

De impact op de belastingopbrengsten van de btw-vrijstelling, volgens Tabel 2.4, bedraagt daarmee naar verwachting 8,4%⁹⁴ van de totale marktomzet. **Het budgettair belang van de vrijstelling voor de diensten van lijkbezorgers is circa €70 miljoen per jaar.**⁹⁵

In deze benadering wordt uitgegaan van een uniforme verdeling van de inkoopkosten bij alle bedrijven. Gezien de bevindingen in Tabel 3.3 verwachten wij echter niet dat de aanname voor een uniforme verdeling stand houdt: de verdeling in de uitvaartsector is zeer scheef, er is een klein aantal bedrijven die relatief veel omzet genereren (en in absolute termen grotere kosten maken, waarbij blijkt dat grotere bedrijven relatief meer inkoopkosten zullen hebben). Dit betekent dat het werkelijke gemiddelde aandeel inkoopkosten af kan wijken van 60%. Indien het werkelijke gemiddelde aandeel inkoopkosten hoger ligt, zal het budgettair belang lager zijn (zie Tabel 2.4), indien het aandeel lager ligt, zal het budgettair belang hoger liggen. Om enig beeld te geven bij deze verwachting gebruiken we de eerdergenoemde bandbreedte voor het aandeel inkoopkosten (40%-80%, impact: 12,6%-4,2%), dat geeft een budgettair belang van maximaal €105 miljoen en minimaal €35 miljoen per jaar.

In deze benadering wordt tevens gerekend met het algemene btw-tarief van 21% (zowel als tarief waartegen de ondernemers met vrijgestelde prestaties inkopen, en als alternatief voor de vrijstelling i.e. contrafeitelijke situatie). Het verlaagd tarief uit de Btw-richtlijn kan echter wel als contrafeitelijke situatie gezien worden (zie paragraaf 2.8), en ook de inkoop kan tegen het verlaagd tarief geschieden. Op basis van Tabel A.3 kan geschat worden wat het budgettair belang zou zijn indien gerekend wordt met een verlaagd tarief van 9% (zowel als tarief waartegen de ondernemers met vrijgestelde prestaties inkopen, en als alternatief voor de vrijstelling). Uitgaande van hetzelfde

⁹² Het aantal sterfgevallen per jaar volgt uit data van het CBS.

⁹³ De gemiddelde kosten zijn een schatting op basis van informatie uit de interviews, Consumentenbond, en Monuta grafkostenmeter. Het betreft enkel de diensten die onder de vrijstelling vallen zoals bedoeld in het Besluit van 28 december 2016, nr. BLKB/2016/657M, Stcrt 2016, 69123.

⁹⁴ 8,4% volgens Tabel 2.4 waarbij aandeel inkoopkosten 60% en aandeel ondernemers 0%.

⁹⁵ Afgerond van €71,4 miljoen, bestaande uit 8,4% van de marktomzet van €850 miljoen.

aandeel inkoopkosten (60%) en ondernemers als afnemers (0%), is de impact 3,6% en bedraagt het budgettaire belang in dit geval €30 miljoen. Dit betekent dat in het geval het verlaagd tarief als alternatief voor de vrijstelling wordt gezien, en de inkopen deels tegen het verlaagd tarief plaatsvinden, het werkelijke budgettaire belang lager zal zijn dan €70 miljoen, maar minimaal €30 miljoen zal bedragen, onder voorwaarde van een uniforme verdeling van inkoopkosten.

Daarnaast wordt in de berekening geen rekening gehouden met de contrafeitelijke situatie waarin kleine ondernemers gebruik kunnen maken van de KOR. Echter, zoals eerder beschreven, is het verwachte gebruik van de KOR in de contrafeitelijke situatie zeer laag. Het budgettaire belang van de vrijstelling, afgezet tegen een situatie waarin kleine ondernemers gebruikmaken van de KOR zal vrijwel onveranderd blijven vanwege het geringe effect van de KOR en de (vanzelfsprekende) kleine omvang van de ondernemers.

3.1.4 Samenvatting

Aspect	Oordeel	Argumentatie	Bron
Doelbereik	Hoog	Uit de enquête volgt dat het doelbereik hoog is, maar er zijn ook signalen van foutief gebruik. Uit interviews komt naar voren dat de vrijstelling redelijk duidelijk is met af en toe een grijs gebied in de afbakening.	Interviews, enquête, data-analyse
Doeltreffendheid op geen btw-heffing op situaties van leed	Hoog	Het bereiken van deze doelstelling volgt mechanisch op het hanteren van een vrijstelling.	Economische theorie
Doeltreffendheid op betere betaalbaarheid	Hoog	Lijkbezorgers verrichten vrijwel uitsluitend prestaties aan eindgebruikers. De vrijstelling heeft daarmee een prijsverlagend effect. De omvang van het effect neemt af naarmate het aandeel van inkoopkosten in de totale vrijgestelde omzet toeneemt. Het effect wordt ook beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs), in afwezigheid van afwenteling is het effect nul.	Interviews, economische theorie, enquête, data-analyse
Doelmatigheid	Gemiddeld	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn laag indien alle verrichte activiteiten vrijgesteld zijn. De administratieve lasten zijn hoog wanneer ook belaste activiteiten verricht worden.	Interviews, enquête, data-analyse
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten</u> voor de belastingdienst zijn laag/lager sinds er duidelijke afbakeningen zijn gemaakt.	

Budgettair belang	Onbepaald	De economische <u>opbrengsten</u> door geen btw-heffing op situaties van leed en betere betaalbaarheid zijn niet te kwantificeren. Daarom is de <i>bang-for-the-buck</i> ⁹⁶ niet te bepalen.	
	€ 70 miljoen per jaar	De contrafeitelijke situatie is het algemene tarief (21%). Daarnaast gaan we ervan uit dat het algemene tarief geldt in de gehele keten. Het is echter te verwachten dat inkoopkosten voor een deel onder het verlaagde tarief (9%) geschieden, het budgettair belang is dan lager. Hetzelfde geldt wanneer het verlaagd tarief als contrafeitelijke situatie geldt.	Enquête, deskstudie, interviews, economische theorie

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Het afschaffen van de vrijstelling heeft gevolgen voor het prijsverlagend effect. Het gaat dan met name om de situatie waarbij de vrijstelling vervangen wordt door het algemene tarief of gekozen wordt om het verlaagde tarief te hanteren.⁹⁷ Bij deze vrijstelling speelt de KOR een beperkte rol, omdat het grensbedrag voor de KOR voor een groot gedeelte van de ondernemers te laag is om toegepast te kunnen worden. Het verlaagd btw-tarief is relevant omdat het in de Btw-richtlijn opgenomen is. Als we onze analyse volgen (zoals beschreven in paragraaf 2.3) verwachten we het volgende:

- Het wel heffen van btw neemt het geconstateerde prijsverlagend effect (gedeeltelijk) weg.
 - Bij het algemene tarief zal het gehele effect verdwijnen.
 - Bij het verlaagd tarief blijft het prijsverlagend effect deels in stand, maar blijven afbakeningsproblemen en de (bijbehorende) administratieve lasten bestaan.
 - Ondernemers moeten dan immers (zoals ook bij de vrijstelling het geval is) bepalen welke prestaties onder het verlaagd tarief vallen en dit correct in de administratie en facturering verwerken.
- Anderzijds geeft het heffen van btw wel recht op aftrek (in tegenstelling tot de vrijstelling).
 - Het aftrekrecht leidt echter weer tot een groter prijsverlagend effect doordat kosten (die deze doelgroep wel degelijk maakt) in aftrek gebracht kunnen worden.
- Het moeten indienen van btw-aangiftes en het voeren van btw-administratie zal de administratieve lasten verhogen voor ondernemers die volledig vrijgestelde prestaties verrichten.
 - Ondernemers die echter zowel belaste als vrijgestelde prestaties leveren zullen een administratieve verlichting ervaren doordat geen onderscheid meer gemaakt hoeft te worden tussen belaste en vrijgestelde prestaties.

⁹⁶ Met "*bang-for-the-buck*" wordt de verhouding tussen maatschappelijke opbrengsten en kosten bedoeld.

⁹⁷ Een nultarief zou het niet heffen van btw en het bijbehorende prijsverlagend effect behouden, terwijl er wel recht op aftrek gegeven wordt. Dit zou tot een groter prijsverlagend effect leiden. De kans dat dit gekozen kan worden is echter zeer klein gezien nultarieven niet nationaal ingevoerd kunnen worden maar Europees geregeld moeten worden, zodoende zien we dit niet als reëel alternatief

3.2 Schrijvers, journalisten, componisten (en cartoonisten)

In dit hoofdstuk gaan we dieper in op het doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling op schrijvers, journalisten, componisten, en journalistiek cartoonisten. We gebruiken informatie uit gesprekken met beleidsmedewerkers, uitvoerders, experts en vertegenwoordigers naast inzichten uit een korte survey uitgezet onder gebruikers.

3.2.1 De doelgroep

De doelgroep van deze vrijstelling is heterogeen. Er zijn zowel grote verschillen tussen de sectoren (schrijvers zijn geen componisten) als binnen de sectoren (de ene schrijver is de andere schrijver niet). Daarnaast blijkt uit de gesprekken en enquêteresultaten een hoge mate aan diversiteit in de typen activiteiten die de groep uitvoert (vrijgesteld en niet vrijgesteld) en de typen afnemers aan wie de groep afzet (btw-plichtig en niet-btw plichtig). In deze paragraaf gaan we verder in op de samenstelling en heterogeniteit binnen de doelgroep van de vrijstelling.

Schrijvers

Nederland kent naar schatting een kleine 18.000 actieve schrijvers.⁹⁸ Voor ruim driekwart van de schrijvers is het schrijven een nevenactiviteit en daarmee niet de hoofdbron van inkomsten. Verder voeren schrijvers de schrijfwerkzaamheden ook veelal uit als zelfstandige, blijkt uit zowel de interviews als onderzoek uit 2016 waarin wordt gesteld dat bijna twee derde van de schrijvers als zelfstandige werkt.⁹⁹ Ook is het beeld dat schrijvers vrij geringe kosten maken voor hun werkzaamheden als schrijver. Dit beeld wordt bevestigd in de uitkomsten uit de enquête (zie Figuur B.5). De afnemers van schrijvers lijken voor een groot deel btw-plichtig (denk aan uitgevers). Uit de interviews komt naar voren dat schrijvers relatief weinig onderhandelingskracht hebben als individu tegenover de (grote) uitgevers. In sommige gevallen verkopen schrijvers echter ook aan niet btw-plichtige afnemers. Dit kunnen vrijgestelde organisaties zoals publieke omroepen zijn, maar schrijvers kunnen hun werk ook direct aan consumenten verkopen, al dan niet via schrijversplatforms. Bij de verkoop via platforms kan echter ook sprake zijn van verkoop aan de platforms zelf, welke btw-plichtig (kunnen) zijn. De interviews en enquêteresultaten geven echter geen eenduidig antwoord over het type afnemers van schrijvers.

Journalisten

Hoewel er geen heel recente getallen bekend zijn kent Nederland naar schatting zo'n 18.000 journalisten, waarvan zo'n 6.300 als zelfstandige.¹⁰⁰ Ruim één op de drie journalisten werkt dus als zelfstandige, en zou direct te maken moeten hebben met de btw-vrijstelling. Uit de Monitor Freelancers en Media 2023 blijkt dat 60% van de freelancejournalisten financieel kan rondkomen van de journalistieke werkzaamheden.¹⁰¹ Voor de freelancejournalisten die niet volledig kunnen rondkomen van hun werkzaamheden als journalist is niet bekend in hoeverre de journalistiek de hoofdactiviteit betreft, echter is het wel zo dat een perskaart enkel verkregen kan worden wanneer journalistiek het hoofdberoep is. Freelancejournalisten schrijven hoofdzakelijk in opdracht van btw-plichtige kranten en niet btw-plichtige publieke omroepen. Net zoals bij schrijvers zijn er tegenwoordig ook journalistieke platforms waar consumenten op een directere manier financiële steun kunnen bieden aan een journalist. Deze platforms zijn wel veelal bedrijven en werken vaak als tussenpersoon waardoor de "verkoop" in

⁹⁸ KVB Boekwerk, "Makersmonitor", 2022.

⁹⁹ Sociaal-Economische Raad en Raad voor Cultuur, "Verkenning arbeidsmarkt culturele sector", 2016.

¹⁰⁰ In 2015 waren er 18.000 journalisten in Nederland, via Villamedia, "18.000 journalisten in Nederland", 2015. Verder waren er in 2019 6.335 freelancejournalisten, via Villamedia, "Ruim 6300 freelance journalisten in Nederland", 2019.

¹⁰¹ H. Vinken & H. Mariën, "Monitor Freelancers en Media 2023", HTH Research, 2023.

principe van journalist naar btw-plichtig bedrijf gaat en niet direct naar de consument. Tot slot is het beeld dat journalisten weinig inkoopkosten hebben.

Componisten

Het aantal componisten in Nederland is minder eenvoudig te duiden, de muziekindustrie is immers een complexe industrie. Zoals in paragraaf 2.5.1 genoemd wordt onder componeren *“het beroepsmatig verrichten van scheppende arbeid op het gebied van muziek”* verstaan. Bij het creëren van muziekwerken wordt ook wel gesproken over *makers*.¹⁰² Onder deze makers worden zowel de uitvoerende muzikanten als auteurs (de componisten en tekstdschrijvers) verstaan. Bij de creatie van een muziekwerk is dan ook een componist betrokken. Met name in de popindustrie blijkt dat veel makers de uitvoering ook voor rekening nemen, waardoor ze zichzelf vaker zien als muzikant of producent en niet noodzakelijk als componist terwijl ze wel componist zijn voor de btw. De btw-vrijstelling heeft betrekking op het componeren en het schrijven van teksten¹⁰³, maar niet op het uitvoeren van muziek, waardoor het evident is dat de doelgroep vaak te maken heeft met een mix van belaste en vrijgestelde prestaties. Daarnaast komt in de gesprekken ook naar voren dat de traditionelere componisten, die composities schrijven voor bijvoorbeeld koren en orkesten ook veel te maken hebben met een mix van belaste en vrijgestelde prestaties. Hier gaat het echter vaker om nevenactiviteiten waarbij ze ook als uitvoerend of docerend musicus optreden.

Binnen de doelgroep maken we dan ook onderscheid tussen traditionelere componisten en makers van muziek die daarbij ook gedeeltelijk verantwoordelijk zijn voor het componeren. Dit onderscheid komt ook duidelijk naar voren wanneer verder wordt ingegaan op de vergoeding die componisten ontvangen voor hun werk. Componisten kunnen hun werk in opdracht uitvoeren. Hierbij kan worden gedacht aan het schrijven van een compositie in opdracht voor een koor of orkest, het maken van een jingle of reclamemuziek, maar ook aan muziek die wordt uitgebracht via platenlabels. In dergelijke gevallen kan sprake zijn van vaste vergoedingen. Uit de interviews komt naar voren dat het werk dat in opdracht wordt uitgevoerd zowel aan btw-plichtige (commerciële bedrijven die een jingle inkopen) als niet btw-plichtige afnemers ((amateur)koren en -orkesten¹⁰⁴) wordt verkocht. Deze vorm van vergoedingen lijkt vooral voor te komen onder de traditionelere componisten, tenzij het gaat om muziek die wordt uitgebracht via platenlabels. De omvang van de markt voor traditionele componisten lijkt echter vrij beperkt. Het grootste deel van de vergoedingen voor componisten binnen de muziekwereld loopt via het Auteursrecht en de bijbehorende vergoedingen. In Nederland worden de vergoedingen voor het Auteursrecht uitbetaald door Buma/Stemra. Ruim 40.000 componisten, tekstdschrijvers en uitgevers uit binnen- en buitenland zijn aangesloten bij Buma/Stemra.¹⁰⁵ Buma/Stemra fungeert als tussenpartij tussen de makers van de muziek en de muziekgebruikers, zoals radio- en tv-stations, concertorganisatoren, horecagelegenheden en winkels tot streamingsdiensten.¹⁰⁶ Veel van deze gebruikers zijn naar verwachting btw-plichtig, waardoor het aandeel btw-plichtige afnemers *binnen deze categorie* naar verwachting groot is. De verwachting is dat de geldstromen van Buma/Stemra een groot deel vertegenwoordigen van de omzet die componisten realiseren uit de vrijgestelde prestaties en dat de afnemers van

¹⁰² Dialogic, *“Stand van zaken in de Nederlandse popsector”*, 2020.

¹⁰³ Het is onduidelijk of de prestaties van tekstdschrijvers voor muziekwerken voor de btw gelden als componeren of schrijven. Het schrijven van teksten voor muziekwerken kan worden gezien als onderdeel van de scheppende arbeid op het gebied van muziek. Gezien het schrijven en componeren van (song)teksten vaak door dezelfde persoon worden uitgevoerd worden de tekstdichters in dit onderzoek gerekend tot de componisten.

¹⁰⁴ Wanneer deze gebruik maken van de artiestenregeling, zie ook Belastingdienst, *“Artiesten: btw in rekening brengen of niet?”*

¹⁰⁵ Buma/Stemra, *“Over ons”*. Hier vallen ook DJ's en dergelijke onder, zij vallen echter niet onder de vrijstelling, zie par. 2.5.

¹⁰⁶ Buma/Stemra, *“Over ons”*.

het werk van componisten dus veelal btw-plichtig zijn, echter is de markt voor muziek dusdanig complex dat er op basis van dit onderzoek geen eenduidig beeld kan worden gegeven.

Uit de interviews en de enquête blijkt dat de inkoopkosten voor componisten die toe te schrijven zijn aan het componeren laag zijn. De reden hiervoor is dat de vrijstelling enkel ziet op de prestatie van het componeren en niet op activiteiten als het uitvoeren en produceren. De aanschaf van een muziekinstrument of benodigde techniek, met potentieel hoge inkoopkosten, wordt veelal toegewezen aan de uitvoering of productie en niet of gering aan het componeren, waardoor de inkoopkosten voor het componeren zelf beperkt blijven. Daarbij speelt dat het in algemene zin lastig is om onderscheid te maken tussen vrijgestelde en niet vrijgestelde activiteiten. Wanneer een muzikant bijvoorbeeld een ingespeelde jingle verkoopt, bestaat dit zowel uit prestaties als componist en prestaties als uitvoerend muzikant. Zowel in de vergoeding als met betrekking tot de toewijzing van de inkoopkosten is het onderscheid tussen de verschillende prestaties lastig te maken.

Journalistiek cartoonisten

Journalistiek cartoonisten worden in de officiële wetteksten niet benoemd als doelgroep van de vrijstelling, maar zijn bij een latere invulling van de doelgroepen benoemd als groep die kan opteren voor de vrijstelling (zie paragraaf 2.5.1). De vrijstelling voor deze groep is dus geen afzonderlijke vrijstelling, maar vanwege het unieke karakter wordt deze groep wel afzonderlijk behandeld in dit rapport. De groep journalistiek cartoonisten is erg klein, uit interviews komt naar voren dat het aantal personen die dit als hoofdactiviteit hebben erg gering is. De afnemers zullen voornamelijk btw-plichtig zijn (e.g. kranten en tijdschriften) met een uitzondering voor de openbare radio- en televisieorganisaties. De inkoopkosten kunnen daarentegen hoog zijn afhankelijk van de persoon en het type kunst werk dat zij maken, denk hierbij bijvoorbeeld aan (digitaal) tekenmateriaal en een atelier. De vrijstelling is voor deze groep optioneel gemaakt.

3.2.2 Doelbereik

In theorie zou het doelbereik van de btw-vrijstelling 100% moeten zijn voor schrijvers, journalisten en componisten. Het gebruik van de vrijstelling is voor hen immers verplicht. Voor journalistiek cartoonisten is de vrijstelling optioneel, waardoor het concept doelbereik ambigue wordt. In de praktijk kan het voorkomen dat schrijvers, journalisten en componisten onterecht de vrijstelling niet toepassen, vanwege onbekendheid of complexiteit van de regeling. We kunnen geen inschatting maken van de daadwerkelijke toepassing, we beschikken niet over de data om een dergelijke inschatting te maken. Wel kunnen we een indicatie geven van het doelbereik zoals besproken in de gesprekken en uit de enquête die is uitgezet via een aantal vertegenwoordigers en organisaties in hun netwerk. Het doelbereik bespreken we afzonderlijk voor schrijvers en journalisten, componisten en cartoonisten.

In de enquête hebben wij separaat uitgevraagd of de respondent te maken heeft met de vrijstelling en of de respondent activiteiten uitvoert die onder de vrijstelling vallen middels een beschrijving van belastingdienst.nl. Hierdoor hebben wij dus een controlevraag ingebouwd. Een respondent die activiteiten uitvoert die onder de vrijstelling valt heeft te maken met de vrijstelling en vice versa.

Schrijvers en journalisten

Uit de gesprekken komt naar voren dat schrijvers en journalisten over het algemeen genomen activiteiten uitvoeren die zowel binnen als buiten de vrijstelling vallen. In het algemeen wordt aangegeven dat de afbakening redelijk duidelijk is, met af en toe grijze gebieden zoals bijvoorbeeld redactiewerk van journalisten (al is het de vraag hoe vaak dit redactiewerk niet in loondienst wordt uitgevoerd).

Veruit het grootste deel van de groep schrijvers en journalisten (80%) geeft in de enquête aan zowel te maken te hebben met de vrijstelling als vrijgestelde activiteiten uit te voeren, wat een indicatie is van juist gebruik en doelbereik. Er is echter ook een groep die aangeeft niet te maken te hebben met de vrijstelling, maar wel de activiteiten uit te voeren (5%), of andersom (5%). Dit gegeven is een indicatie dat de vrijstelling door 10% van de doelgroep foutief wordt gebruikt, echter kan het ook zo zijn dat (een deel van) deze groep de vrijstelling correct toepast zonder hier weet van te hebben.¹⁰⁷ Ook is er een groep die aangeeft niet te weten of ze te maken heeft met de vrijstelling. Dit geeft een indicatie van potentieel verkeerd gebruik van de vrijstelling door onbegrip over de werking en/of toepassing van de vrijstelling. Dit onbegrip wordt versterkt door de antwoorden op de vraag “welke activiteiten voert u dan wel uit?”, die is gesteld aan respondenten die aangeven de vrijgestelde activiteiten niet uit te voeren. Meerdere respondenten omschrijven activiteiten die wel vrijgesteld lijken te zijn. Tot slot is er nog een kleine laatste groep die aangeeft buiten de vrijstelling te vallen.

Tabel 3.5 Begrip van de vrijstelling (schrijvers en journalisten)

Heeft u te maken met de vrijstelling?	Voert u de vrijgestelde activiteiten uit?	
	Ja	Nee
Ja	293	18
Nee	19	7
Weet ik niet	21	4

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic. N = 362.

Componisten

Voor het doelbereik bij componisten kijken we afzonderlijk naar vergoedingen over het Auteursrecht en werk dat in opdracht wordt uitgevoerd. De vergoedingen over het Auteursrecht lopen via Buma/Stemra. Buma/Stemra verdeelt de vergoedingen evenredig over de componist, tekstdichter en muzikuitgever.¹⁰⁸ In de vergoedingen is dus onderscheid tussen de wel- en niet vrijgestelde prestaties. Buma/Stemra regelt de facturering en rekent geen btw over de vergoeding voor componist en tekstdichter. Componisten hoeven zelf dus niets te doen om de vrijstelling toe te passen voor deze gelden.

Voor het werk wat in opdracht wordt uitgevoerd is het echter minder eenduidig of de vrijstelling goed wordt toegepast. Uit de interviews komt wel naar voren dat er in de opdrachten vaak onderscheid is tussen componeren en uitvoering/productie, wat suggereert dat de vrijstelling goed toepasbaar is. In de interviews komt echter ook naar voren dat niet altijd duidelijk is welke kosten aan welke activiteiten zijn toe te rekenen. De vrijstelling zelf lijkt dan ook goed te worden toegepast door componisten, maar de toerekening van voorbelasting kan problemen opleveren.

De respons op de enquête is met zeven respondenten laag en niet representatief¹⁰⁹, waardoor niet kan worden geconcludeerd of de vrijstelling goed wordt toegepast.

¹⁰⁷ Mogelijk onbegrip bij respondenten door verwarring tussen de KOR en de vrijstelling lijkt geen grote rol te spelen.

¹⁰⁸ Vereniging voor Muziekhandelaren en -uitgevers Nederland, “[Vragen en antwoorden uitgevers](#)”.

¹⁰⁹ De enquête is uitgezet onder leden van beroepsvereniging Nieuw Geneco, echter zijn de beroepscomponisten die bij Nieuw Geneco zijn aangesloten niet representatief voor de gehele groep componisten volgens de definitie die geldt voor de vrijstelling zoals omschreven in paragraaf 2.5.1.

Tabel 3.6 Begrip van de vrijstelling (componisten)

Heeft u te maken met de vrijstelling?	Voert u de vrijgestelde activiteiten uit?	
	Ja	Nee
Ja	6	1
Nee		
Weet ik niet		

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic. N = 7.

Cartoonisten

Voor cartoonisten is het gebruik van de vrijstelling optioneel. Uit de enquête blijkt dat de meerderheid van de respondenten geen gebruik maakt van de optionele vrijstelling, maar wel de vrijgestelde activiteiten uitvoert. Uitvraag van de reden hiervoor wijst erop dat niet iedereen weet heeft van de vrijstelling, dat cartoonisten de vrijstelling als administratieve last ervaren wanneer ze ook werkzaamheden uitvoeren waarover wel btw geheven moet worden, en dat afnemers in sommige gevallen liever wel btw op de factuur willen hebben. Onder de journalistiek cartoonisten is er geen indicatie van foutief gebruik van de vrijstelling.

Tabel 3.7 Gebruik en begrip van de vrijstelling (cartoonisten)

Heeft u te maken met de vrijstelling?	Voert u de vrijgestelde activiteiten uit?	
	Ja	Nee
Ja	2	0
Nee	10	1
Weet ik niet	1	0

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic. N = 14.

3.2.3 Doeltreffendheid

Om de doeltreffendheid van de vrijstelling vast te stellen is het belangrijk om een duidelijk beeld te hebben van de doelen van de vrijstelling. In Hoofdstuk 2 is ingegaan op de beleidsgeschiedenis van deze vrijstelling en komen wij uit op twee doelen van de vrijstelling: (d2) het verminderen van administratieve lasten en (d1) een betere betaalbaarheid van de diensten van deze doelgroep.

Doel 1: het verminderen van administratieve lasten

Het verminderen van administratieve lasten kan gerealiseerd worden omdat de ondernemer die vrijgestelde activiteiten uitvoert geen btw-administratie hoeft te voeren. De aanname die hieraan ten grondslag ligt is dat de doelgroep enkel beweegt binnen het vrijgestelde btw-tarief. Zodra er sprake is van activiteiten die buiten de afbakening van de vrijstelling vallen krijgt de ondernemer voor die activiteiten wel te maken met btw-administratie, waardoor de vrijstelling mogelijk extra complexiteit in de administratie aanbrengt. Een ondernemer met zowel vrijgestelde als niet vrijgestelde activiteiten moet in zijn administratie duidelijk onderscheid aanbrengen tussen de activiteiten en heeft slechts voor een deel van zijn activiteiten recht op vooraftek van btw. Voor de algemene bedrijfskosten (huur, energiekosten etc.) is er in het geval van een mix aan activiteiten pro-rata recht op vooraftek, wat extra administratieve lasten met zich meebrengt. Daarnaast kan ook de KOR een rol spelen, wanneer de omzet

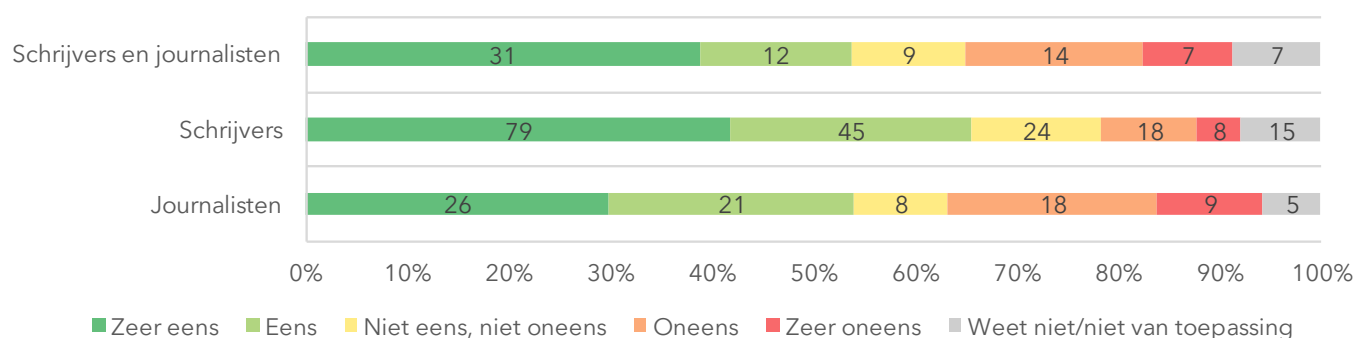
uit niet vrijgestelde activiteiten namelijk onder de KOR-grens valt kunnen ondernemers met een mix aan activiteiten voor de niet vrijgestelde activiteiten gebruik maken van de KOR, waardoor de vrijstelling in deze gevallen niet leidt tot een toename van administratieve lasten.

Of de vrijstelling de administratieve lasten vermindert is dus afhankelijk van de mix en omvang van activiteiten van de ondernemers die te maken hebben met de vrijstelling en het eventuele gebruik van de KOR.

Schrijvers en journalisten

Uit de gesprekken komt naar voren dat de doelgroep blij is met de vrijstelling vanwege het feit dat er geen btw-administratie hoeft worden gevoerd. In enkele gevallen, wanneer iemand een mix van vrijgestelde en niet-vrijgestelde activiteiten uitvoert (vooral journalisten), wordt de vrijstelling als extra administratieve last ervaren. Uit de enquête blijkt dat vooral de schrijvers van mening zijn dat hun administratieve lasten zouden stijgen in het geval de vrijstelling wordt afgeschaft. Onder de journalisten is deze mening iets minder sterk, maar nog steeds aanwezig.

Figuur 3.1 Enquêteresultaten op de stelling: “wanneer de vrijstelling zou worden afgeschaft zouden mijn administratieve lasten toenemen” (schrijvers en journalisten)¹¹⁰



Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic.

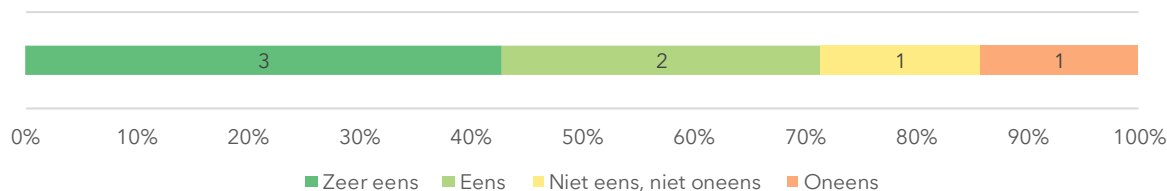
Verder volgt uit de enquête dat een ruime meerderheid van de respondenten (66%) geen gebruik maakt van de KOR. Het gebruik van de KOR is het laagst onder journalisten, terwijl uit de interviews naar voren komt dat journalisten vaker een mix aan activiteiten uitvoeren. De enquêteresultaten geven *niet* het signaal dat de KOR wordt gebruikt om als ondernemer geheel onder de vrijstelling te vallen, echter zou de KOR wel als alternatief voor de vrijstelling kunnen gelden. Op dit laatste wordt verder ingegaan in paragraaf 3.2.4.

Componisten

Vanwege de lage respons onder componisten zijn de enquêteresultaten niet representatief voor de gehele doelgroep. Wel komt uit de gesprekken en deskstudie naar voren dat componisten vaak een mix aan activiteiten uitvoeren en daardoor moeten werken met verschillende btw-tarieven. Ook is het soms lastig om onderscheid tussen de activiteiten te maken, bijvoorbeeld wanneer compositie en productie door eenzelfde persoon worden gedaan, is het lastig om te weten op welk deel van de inkoopkosten btw mag worden teruggevraagd. De vrijstelling zorgt bij componisten dan ook niet noodzakelijk voor een vermindering van administratieve lasten, maar kan zelfs leiden tot meer administratieve lasten, ook wanneer de administratie opgepakt wordt door Buma/Stemra.

¹¹⁰ Respondenten konden aangeven zich zowel als schrijver en als journalist te identificeren.

Figuur 3.2 Enquêteresultaten op de stelling: “wanneer de vrijstelling zou worden afgeschaft zouden mijn administratieve lasten toenemen” (componisten)

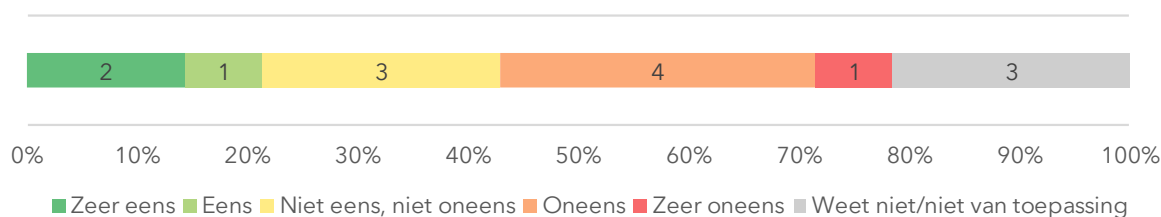


Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic.

Journalistiek cartoonisten

Journalistiek cartoonisten geven aan zeer beperkt gebruik te maken van de vrijstelling. Als reden hiervoor wordt meermaals gegeven dat de vrijstelling zorgt voor extra administratieve lasten. Ook is een meerderheid van de respondenten het niet eens met de stelling dat de administratieve lasten zouden toenemen bij afschaffing van de vrijstelling. Ook geven de journalistiek cartoonisten aan nagenoeg geen gebruik te maken voor de KOR.

Figuur 3.3 Enquêteresultaten op de stelling: “wanneer de vrijstelling zou worden afgeschaft zouden mijn administratieve lasten toenemen” (journalistiek cartoonisten)



Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic.

Doel 2: Een betere betaalbaarheid van diensten van schrijver, journalisten, componisten en journalistiek cartoonisten

De doeltreffendheid van het doel voor betere betaalbaarheid is afhankelijk van twee factoren: het type afnemer (ondernemer of eindgebruiker) en de inkoopkosten die gemaakt worden,¹¹¹ zie paragraaf 2.3.1. In de enquête zijn beide factoren uitgevraagd aan ondernemers met vrijgestelde prestaties (zie Figuur B.5 en Figuur B.6). Een samenvoeging van deze twee factoren, per deel van de doelgroep leidt tot de matrices zoals weergegeven in Tabel 3.8, Tabel 3.9 en Tabel 3.10 (resultaten weergegeven percentage van het totaal, afgerond op gehele procenten).¹¹² Wanneer ondernemers zichzelf links van de diagonaal plaatsen leidt de vrijstelling tot een economisch voordeel voor de markt van deze ondernemer (de ondernemer en haar afnemers). Wanneer ondernemers zichzelf rechts van de diagonaal plaatsen heeft de vrijstelling een nadelig economisch effect voor de markt van de ondernemer met vrijgestelde prestaties (zie ook paragraaf 2.3.1).

Schrijvers en journalisten

Tabel 3.8 Verdeling schrijvers en journalisten over de matrix

Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale vrijgestelde omzet

¹¹¹ Alsmede de mate waarin het voordeel/nadeel afgewenteld wordt. Wij gaan uit van volledige afgewenteling, zie par. 2.3.1

¹¹² Cellen met waardes kleiner dan 0,5% zijn weergegeven als 0%, maar bevatten wel positieve waardes

Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. totale vrijgestelde omzet	0% - 20%	20% - 40%	40% - 60%	60% - 80%	80% - 100%
0% - 20%	33%	6%	1%	1%	4%
20% - 40%	5%	3%	1%	1%	
40% - 60%	4%	3%	0%	0%	0%
60% - 80%	5%	1%	1%		
80% - 100%	23%	3%	1%		3%

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic. N = 345.

In de matrix voor schrijvers en journalisten valt op dat het aandeel van de inkoopkosten over het algemeen vrij gering is. De afnemers van de producten van schrijvers en journalisten betreffen zowel ondernemers als eindgebruikers, waarbij duidelijke pieken zichtbaar zijn bij de extremen, wat impliceert dat er veelal wordt verkocht aan één type afnemer en minder aan een mix aan afnemers.

Verder plaatst meer dan 90% van de respondenten zichzelf op of links van de diagonaal, wat impliceert dat de vrijstelling geen of een positieve economische impact is en daarmee potentieel leidt tot een betere betaalbaarheid. Het is echter niet vast te stellen in welke mate het economisch voordeel ook daadwerkelijk resulteert in betere betaalbaarheid of dat dit voordeel (gedeeltelijk) door de ondernemers zelf wordt genoten.

Componisten

Tabel 3.9 Verdeling componisten over de matrix

Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. totale vrijgestelde omzet	Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale vrijgestelde omzet				
	0% - 20%	20% - 40%	40% - 60%	60% - 80%	80% - 100%
0% - 20%	71%		14%		
20% - 40%					
40% - 60%					
60% - 80%					
80% - 100%			14%		

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic. N = 7.

De respons op de enquête onder componisten is zeer beperkt. De resultaten zijn naar verwachting dan ook niet representatief, waardoor er op basis van de enquête geen conclusies kunnen worden getrokken met betrekking tot de doeltreffendheid op het doel van een betere betaalbaarheid.

Uit de interviews en deskstudie komt naar voren dat componisten zeer geringe inkoopkosten hebben. Daarnaast lijken de afnemers van de producten van componisten in veel gevallen btw-plichtig te zijn, waardoor de verwachting is dat de doelgroep voornamelijk linksonder in de matrix geplaatst kan worden. De vrijstelling kan in dit geval leiden tot een betere betaalbaarheid, maar kan ook prijsverhogend werken, al zal de impact in beide gevallen naar

verwachting beperkt blijven. Deze inzichten corresponderen echter niet met de (beperkte) resultaten uit de enquête, waardoor er geen conclusies getrokken kunnen worden met betrekking tot de doeltreffendheid voor het doel van een betere betaalbaarheid. De vrijstelling is echter mogelijk zeer beperkt doeltreffend en werkt mogelijk zelfs tegengesteld omdat de vrijstelling prijsverhogend kan werken. Deze verstorende werking wordt in de literatuur vaker benoemd, zoals bijvoorbeeld door Molenaar¹¹³ in zijn commentaar op een uitspraak van het Hof van Justitie EU met betrekking tot een btw-kwestie voor componisten in het buitenland.

Journalistiek cartoonisten

Tabel 3.10 Verdeling journalistiek cartoonisten over de matrix

Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. totale vrijgestelde omzet	Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale vrijgestelde omzet				
	0% - 20%	20% - 40%	40% - 60%	60% - 80%	80% - 100%
0% - 20%	14%	7%			
20% - 40%	21%	14%			
40% - 60%	7%				
60% - 80%		7%			
80% - 100%	29%				

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic. N = 14.

Ondanks de beperkte respons op de enquête is uit de enquêteresultaten op te maken dat ook cartoonisten over het algemeen beperkte inkoopkosten hebben. Verder lijken cartoonisten maar aan eindgebruikers te verkopen dan aan ondernemers. De doeltreffendheid op het doel van betere betaalbaarheid blijft echter zeer beperkt, omdat cartoonisten aangeven nauwelijks gebruik te maken van de vrijstelling.

3.2.4 Doelmatigheid

Doelmatigheid gaat over de mate waarin de kosten van de vrijstelling opwegen tegen de baten. We kijken naar de verhouding middelen ten opzichte tot de effectiviteit en de gevolgen voor de uitvoering en naleving van de btw-vrijstellingen voor de gebruikers en de uitvoerder (de Belastingdienst).

Uitvoering vanuit de overheid

Uit de gesprekken komt naar voren dat de vrijstelling voor schrijvers, journalisten, componisten en cartoonisten weinig problemen oplevert in de uitvoering vanuit de overheid, hoewel de afbakening soms lastig kan zijn. In het verleden is een aantal rechtszaken geweest over afbakening van specifieke activiteiten, maar in zijn algemeenheid leidt de afbakening van de vrijstelling niet tot problemen in de uitvoering. Echter wordt door een respondent wel aangegeven dat de omvang van de activiteiten die binnen deze vrijstelling vallen veelal klein is, waardoor er weinig prikkel is om eventueel te procederen, en mogelijke onduidelijkheden die blijken uit het doelbereik wellicht niet altijd aan het licht komen.

Administratieve lasten voor gebruikers

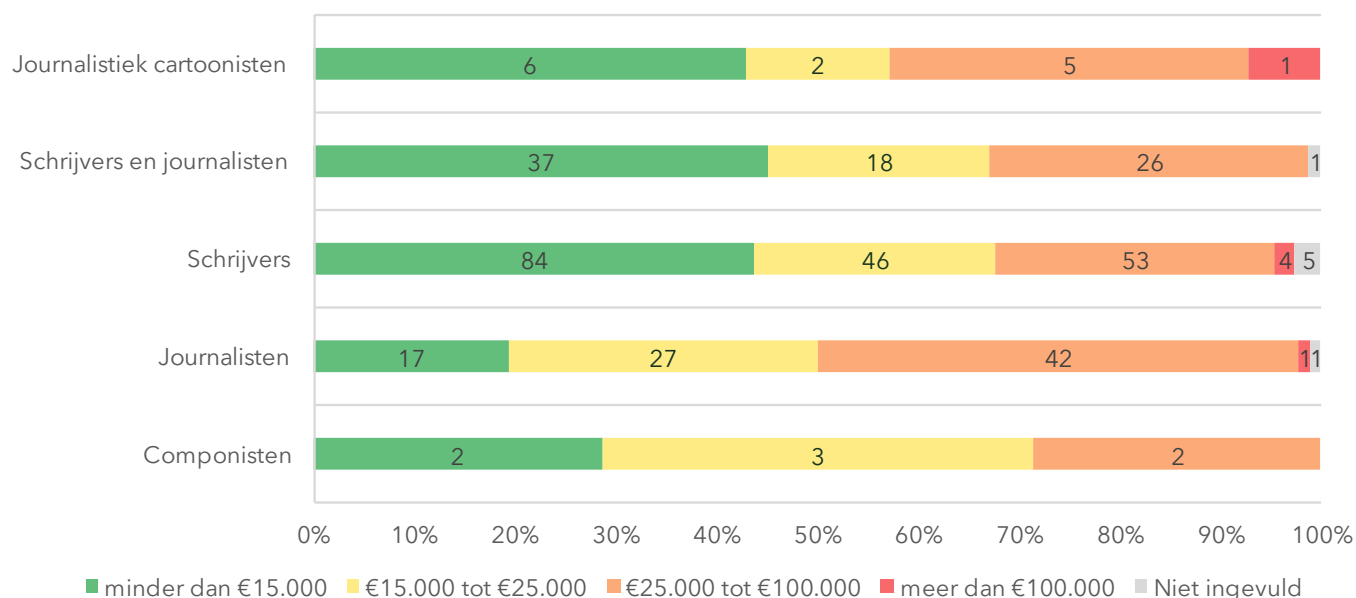
¹¹³ HvJ EU 21 januari 2021, C-501/19, ECLI:EU:C:2021:50, m.nt. D. Molenaar (NTFR 2021/383).

De administratieve lasten voor gebruikers van de vrijstelling zijn reeds aan bod gekomen in voorgaande paragraaf over de doeltreffendheid. Het verminderen van de administratieve lasten is immers een van de beleidsdoelen van de vrijstelling. In deze analyse kwam naar voren dat de vrijstelling bij schrijvers en deels ook bij journalisten leidt tot een afname in administratieve lasten, maar dat een vrijstelling ook kan resulteren in een toename van administratieve lasten. Dit is het gevolg van ondernemers die een mix van vrijgestelde en niet vrijgestelde activiteiten uitvoeren, waardoor zij te maken hebben met verschillende btw-regimes en bijkomende administratieve gevolgen zoals besproken in voorgaande paragraaf.

Alternatieve regelingen (KOR)

In de interviews werd meermaals benoemd dat een deel van de schrijvers, journalisten, componisten en cartoonisten een geringe omzet heeft, waardoor dat deel gebruik zou kunnen maken van de KOR wanneer de vrijstelling niet zou bestaan. Met de KOR kunnen ondernemers, mits hun omzet onder de omzetgrens van €20.000 blijft, zelf kiezen voor een vrijstelling, die in dat geval zou gelden voor *al* hun activiteiten. Het doel van lastenverlichting voor de ondernemers die gebruik maken van de vrijstelling zou daarom ook gedeeltelijk behaald kunnen worden met een bestaande regeling (de KOR), waarbij de negatieve effecten van toename van administratieve lasten zouden wegblijven.

In Figuur 3.4 is de verdeling naar omzet binnen de verschillende doelgroepen weergegeven op basis van de enquêteresultaten. Uit deze figuur komt naar voren dat met name de schrijvers, bij wie de vrijstelling het meest zorgt voor een lastenverlichting, zich in veel gevallen onder of rond de omzetgrens van de KOR bevinden. Voor deze groep, naar verwachting 8.000 – 12.000 van de 18.000 schrijvers, zou een mogelijke afschaffing van de vrijstelling dus vrij beperkte gevolgen hebben omdat zij aanspraak kunnen maken op de KOR. Ook de omzet van journalistiek cartoonisten blijft in veel gevallen onder de omzetgrens, echter kwam eerder naar voren dat cartoonisten zeer beperkt gebruik van de voor hen optionele vrijstelling. Voor componisten geldt dat de steekproef niet representatief is, maar naar verwachting zullen veel componisten onder de omzetgrens van de KOR vallen, waardoor zij met de KOR kunnen kiezen voor een volledige vrijstelling, waardoor het doel van lastenverlichting voor deze groep middels de KOR mogelijk beter behaald zou kunnen worden. De omvang van de groep componisten die zonder vrijstelling in aanmerking komt voor de KOR is echter lastig te bepalen, mede ook vanwege het feit dat componisten veelal een mix aan activiteiten uitvoeren, waardoor ook deze omzet meegenomen moet worden om te bepalen of componisten in aanmerking komen voor de KOR. Voor journalisten geldt dat hun omzet in veel gevallen hoger is dan de omzetgrens van de KOR, waardoor de KOR voor een beperkte aantal van hen een alternatief biedt voor de btw-vrijstelling. Op basis van de enquêteresultaten zoude naar verwachting tussen de 1.200 en 3.200 van de 6.300 journalisten in aanmerking komen voor de KOR als de vrijstelling zou komen te vervallen. Een kanttekening hierbij is dat journalisten in een deel van de gevallen een mix aan activiteiten hebben waardoor hun totale omzet mogelijk hoger is dan de omzetgrens. Dit blijft in de enquête buiten beeld.

Figuur 3.4 Verdeling van de doelgroep naar omzetgrootte¹¹⁴

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic.

Budgettair belang

In paragraaf 2.3.3 is uitgebreid ingegaan op de budgettaire gevolgen van een btw-vrijstelling. Wanneer voor een markt bekend is wat het aandeel is van de inkoopkosten (t.o.v. de totale omzet), wie de afnemers zijn (ondernemer of eindgebruiker) en wat de totale omzet is kan op basis van Tabel 2.4 worden bepaald wat de budgettaire gevolgen van een btw-vrijstelling voor deze markt zijn. Per doelgroep kan een markt worden gedefinieerd als alle aanbieders en hun afnemers, waardoor per doelgroep het budgettair belang kan worden benaderd.

Schrijvers en journalisten

In de enquête is uitgevraagd wat het aandeel van de inkoopkosten van elke respondent is, wie de afnemers zijn en wat de totale (vrijgestelde) omzet van elke respondent is. Vanwege de verschillen tussen de ondernemers in deze doelgroep (zie Tabel 3.8) kunnen we echter niet zomaar werken met gemiddelde waarden zoals wel mogelijk was voor lijkbezorgers. Wel kunnen we voor elke afzonderlijke respondent bepalen wat het budgettair belang is voor de markt van deze respondent. Door het aandeel inkoopkosten en het aandeel verkopen aan ondernemers te vergelijken met Tabel 2.4 kan de budgettaire impact voor een respondent worden bepaald. Deze impact vermenigvuldigen we met de opgegeven omzet,¹¹⁵ waardoor we tot het budgettair belang per respondent komen. Door deze resultaten te aggregeren en uit te middelen komen we tot de gemiddelde budgettaire impact per ondernemer zoals gegeven in Tabel 3.11. In Bijlage C is de bepaling van dit budgettair belang in meer detail toegelicht.

¹¹⁴ Respondenten waren of journalisten, of schrijver of beide. Vandaar bevat de figuur de lijnen 'schrijverws', 'journalisten' en 'schrijvers en journalisten'.

¹¹⁵ €7.500 bij een omzet van minder dan €15.000; €20.000 bij een omzet tussen de €15.000 en €25.000; €62.500 bij een omzet tussen de €25.000 en €100.000; en €200.000 bij een omzet groter dan €100.000.

Tabel 3.11 Gemiddelde budgettaire impact per ondernemer

Doelgroep	Omvang steekproef	Ondergrens (per ondernemer)	Bovengrens (per ondernemer)	Omvang beroepsgroep
Journalisten	88	(€ 4.487,82)	(€ 1.105,59)	+/- 6.300
Schrijvers	192	(€ 3.266,60)	(€ 665,39)	+/- 18.000
Schrijvers en journalisten	82	(€ 3.472,97)	(€ 1.155,00)	-

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic.

De resultaten uit Tabel 3.11 kunnen worden geëxtrapoleerd om het budgettaire belang van de volledige btw-vrijstelling voor schrijvers en journalisten te benaderen. Wanneer wordt uitgegaan van een representatieve steekproef¹¹⁶ resulteert de btw-vrijstelling voor schrijvers en journalisten jaarlijks in €20 miljoen tot €87 miljoen aan budgettaire derving.¹¹⁷ Echter constateren we dat hier mogelijk een sterke overschatting plaatsvindt, voornamelijk voor de schrijvers. De gemiddelde omzet in deze benadering ligt, met name binnen de omzetgroep €25.000 tot €100.000 vele malen hoger dan verwacht op basis van de rest van de enquête en reeds bekende cijfers die uit volgende alinea blijken.¹¹⁸

Het budgettaire belang kan ook worden benaderd vanuit de totale marktomvang. In 2017 bedroeg de totale omzet van schrijvers en vertalers €43 miljoen.¹¹⁹ Het gemiddelde belastbaar inkomen per freelancejournalist bedroeg in 2022 ongeveer €32.000, waardoor de totale omzet van freelancejournalisten kan worden geschat op €209 miljoen.¹²⁰ Voor een totale omzet van €252 miljoen van de doelgroep, en uitgaande van de gemiddelde impact die volgt uit de enquêtedata (zie Bijlage C) kan het budgettaire belang via deze weg worden geschat op €7 miljoen tot €28 miljoen aan budgettaire derving.¹²¹ Gezien de eerste benadering naar verwachting een sterke overschatting bevat, hanteren wij deze benadering voor het budgettaire belang.

In deze benaderingen wordt eveneens gerekend met het algemene btw-tarief van 21% (zowel als tarief waartegen de ondernemers met vrijgestelde prestaties inkopen, eventuele ondernemers met belaste prestaties die afnemer zijn van de vrijgestelde prestaties verkopen en als alternatief voor het vrijgestelde tarief i.e. contrafeitelijke situatie). Het verlaagd tarief uit de Btw-richtlijn kan echter wel als contrafeitelijke situatie gezien worden (zie paragraaf 2.8), en ook de inkoop kan tegen het verlaagd tarief geschieden. In het geval het verlaagd tarief als alternatief voor de vrijstelling wordt gezien, en de inkopen (en verkopen) deels tegen het verlaagd tarief plaatsvinden, zal het werkelijke budgettaire belang lager zal zijn. Daarnaast wordt in de benaderingen geen rekening gehouden met de

¹¹⁶ De doelgroep betreft vooral zelfstandigen. De omvang van de steekproef corrigeert daarom naar verwachting goed voor eventuele uitschieters. Dit beeld wordt bevestigd wanneer de verdeling over de omzetgroepen wordt vergeleken met andere databronnen.

¹¹⁷ Zie Bijlage C

¹¹⁸ Het betreft de bandbreedte van €25.000-€100.000. Er is gerekend met het gemiddelde daarvan: €62.500. Het is echter aannemelijk dat een groot deel van de respondenten zich eerder aan de onderkant dan aan de bovenkant van de bandbreedte bevindt, ook gelet op het aandeel van de overige bandbreedtes, zie hiervoor Bijlage B en Bijlage C.

¹¹⁹ Cijfers van KBB Boekwerk en gecorrigeerd voor inflatie volgens CBS-cijfers; tevens geldt de vrijstelling ook voor vertaalwerkzaamheden.

¹²⁰ H. Vinken & H. Mariën, "Monitor Freelancers en Media 2023", HTH Research, 2023.

¹²¹ De gemiddelde budgettaire impact voor schrijvers (journalisten) is -11,9% tot -3,5% (-10,7% tot -2,3% voor journalisten), volgt uit 0. Wanneer deze percentages worden gerekend voor de gehele markt resulteert dit in een budgettaire impact van $(€43 \text{ miljoen} \times -11,9\% + €209 \text{ miljoen} \times -10,7\%) = -€27,5 \text{ miljoen}$ tot $(€43 \text{ miljoen} \times -3,5\% + €209 \text{ miljoen} \times -2,3\%) = -€6,3 \text{ miljoen}$. Alternatief kan worden gerekend met de gewogen gemiddelde impact (-11,6% tot -3,2%) wat resulteert in een budgettaire belang van $(€252 \text{ miljoen} \times -11,6\%) = -€29,2 \text{ miljoen}$ tot $(€252 \text{ miljoen} \times -3,2\%) = -8,0 \text{ miljoen}$.

contrafeitelijke situatie, waarin kleine ondernemers aanspraak kunnen maken op de KOR, waardoor de belastingopbrengsten door eventuele afschaffing van de vrijstelling lager zullen zijn dan de genoemde bedragen.

Het budgettaire belang van de btw-vrijstelling voor schrijvers en journalisten bedraagt naar schatting minimaal enkele miljoenen euro's tot maximaal €30 miljoen aan budgettaire derving. Door de benoemde aannames is de verwachting dat het budgettaire belang in de praktijk lager zal uitvallen.

Componisten

Het budgettaire belang voor componisten is minder goed te duiden dan voor schrijvers en journalisten het geval is. Vanwege de lage respons op de enquête door componisten kan niet worden uitgegaan van een representatieve steekproef waardoor het budgettaire belang niet via deze weg kan worden benaderd¹²². Wel kan er in beperkte mate geredeneerd worden vanuit de totale marktomzet voor componisten. In 2023 is er door Buma/Stemra in totaal €172 miljoen uitgekeerd aan rechthebbenden in Nederland.¹²³ Wanneer wordt gerekend volgens de standaardverdeling waarbij de gelden evenredig worden verdeeld over de componist, tekstdichter en muziekuitgever is €115 miljoen uitgekeerd aan componisten en tekstdichters.¹²⁴ De prestaties van componisten en tekstdichters zijn vrijgesteld van btw, waardoor er over deze €115 miljoen geen belasting is gerekend door de vrijstelling.¹²⁵ Het is echter niet eenduidig vast te stellen hoeveel van deze gelden te kwalificeren zijn als verkoop aan btw-plichtige afnemers (ondernemers) en eindgebruikers, maar de verwachting is dat het veelal gaat om verkopen aan btw-plichtige afnemers. Wanneer het aandeel inkoopkosten tussen de 0% en 20% ligt en het aandeel van verkopen aan eindgebruikers tussen de 80% en 100% ligt, volgt een budgettaire impact van minimaal -4,2% en maximaal 4,2% uit Tabel 2.4. Vermenigvuldigd met de totale marktomzet resulteert dit in een budgettaire belang tussen de -€5 miljoen en +€5 miljoen. De btw-vrijstelling voor componisten kan resulteren in €5 miljoen aan budgettaire derving, maar mogelijk ook in €5 miljoen aan extra belastingopbrengsten. Deze analyse gaat echter enkel uit van de geldstromen van Buma/Stemra, die naar verwachting een aanzienlijk deel van de omzet van componisten vertegenwoordigen, echter is het op basis van dit onderzoek niet vast te stellen hoe groot de daadwerkelijke marktomzet van componisten is. Wanneer het marktaandeel van de overige verkopen (naar verwachting losse verkopen aan eindgebruikers, consument of niet btw-plichtige afnemers zoals koren) groter is leidt dit tot een toename van de budgettaire derving.

In deze benadering wordt eveneens gerekend met het algemene btw-tarief van 21% (zowel als tarief waartegen de ondernemers met vrijgestelde prestaties inkopen, eventuele ondernemers met belaste prestaties die afnemer zijn van de vrijgestelde prestaties verkopen en als alternatief voor het vrijgestelde tarief i.e. contrafeitelijke situatie). Het verlaagd tarief uit de Btw-richtlijn kan echter wel als contrafeitelijke situatie gezien worden (zie paragraaf 2.8), en ook de inkoop kan tegen het verlaagd tarief geschieden. In het geval het verlaagd tarief als alternatief voor de vrijstelling wordt gezien, en de inkopen (en verkopen) deels tegen het verlaagd tarief plaatsvinden, zal het werkelijke budgettaire belang lager zal zijn. Daarnaast wordt in de benaderingen geen rekening gehouden met de

¹²² De enquête is verspreid onder de leden van beroepsvereniging Nieuw Geneco, echter zijn makers die zowel componeren als uitvoeren en naar verwachting een groot deel van vrijgestelde omzet vertegenwoordigen hier zeer beperkt vertegenwoordigd.

¹²³ Dit is een optelling van de uitkeringen door vereniging BUMA en Stichting Stemra: [Jaarverslag Vereniging Buma \(2023\)](#) & [Jaarverslag Stichting Stemra \(2023\)](#)

¹²⁴ Ervanuit gaande dat er een tekstdichter betrokken is bij het maken van een muziekstuk, via Vereniging voor Muziekhandelaren en -uitgevers Nederland, "[Vragen en antwoorden uitgevers](#)".

¹²⁵ In lijn met de eerdere aanname in Paragraaf 3.3.1 worden tekstdichters gerekend tot de componisten, hoewel zijn voor de btw ook gezien *kunnen* worden als schrijver. DJ's vallen ook onder componisten maar kunnen geen gebruik maken van de vrijstelling, zie par. 2.5.1.

contrafeitelijke situatie, waarin kleine ondernemers aanspraak kunnen maken op de KOR, waardoor de belastingopbrengsten door eventuele afschaffing van de vrijstelling lager zullen zijn dan de genoemde bedragen.

Het budgettaire belang van de btw-vrijstelling voor componisten bedraagt naar schatting minimaal enkele miljoenen euro's aan budgettaire derving tot maximaal enkele miljoenen euro's aan extra gerealiseerde belastinginkomsten. Door de benoemde aannames is de verwachting dat het budgettaire belang in de praktijk in absolute zin kleiner zal uitvallen.

Journalistiek cartoonisten

Voor journalistiek cartoonisten is de inschatting op basis van de enquêteresultaten dat de vrijstelling nauwelijks wordt gebruikt. Om deze reden wordt voor deze groep uitgegaan van een verwaarloosbaar budgettaire belang.

3.2.5 Samenvatting

Schrijvers en journalisten

Aspect	Oordeel	Argumentatie	Bron
Doelbereik	Hoog	Uit de enquête volgt dat het doelbereik hoog is, maar er zijn ook signalen van foutief gebruik. Uit interviews komt naar voren dat de vrijstelling redelijk duidelijk is met af en toe een grijs gebied in de afbakening.	Interviews, enquête
Doeltreffendheid op lagere administratieve lasten	Hoog (schrijvers)	Voor schrijvers leidt de vrijstelling tot een vermindering van administratieve lasten.	Interviews, enquête
	Gemiddeld (journalisten)	Journalisten voeren vaker een mix aan activiteiten uit, waardoor er niet altijd sprake is van een lastenverlichting.	
Doeltreffendheid op betere betaalbaarheid	Gemiddeld	Schrijvers en journalisten verkopen aan zowel afnemers die wel en geen btw op inkoop kunnen aftrekken. De vrijstelling leidt enkel tot betere betaalbaarheid bij verkoop aan partijen die geen btw kunnen aftrekken: primair zijn dit consumenten en de publieke omroep. ¹²⁶ De omvang van het effect lijkt niet beperkt te worden door het aandeel van inkoopkosten in de totale vrijgestelde omzet toeneemt, omdat de doelgroep maar beperkt inkoopkosten maakt. Het effect wordt wel beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). In afwezigheid van afwenteling is het effect nul.	Interviews, economische theorie

¹²⁶ Consumenten en niet btw-plichtige afnemers worden gezien als eindgebruikers, zoals benoemd in de laatste alinea van paragraaf 2.2

Doelmatigheid	Hoog (schrijvers)	Omdat de prestaties van de doelgroep nooit belast zijn geweest is het aannemelijk dat dit voordeel volledig terecht komt bij de afnemers, echter kan dit niet worden vastgesteld.	Interviews, enquête
	Gemiddeld (journalisten)	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn besproken als doel van de btw-vrijstelling.	
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten</u> voor de belastingdienst zijn zeer gering.	
Budgettair belang	Onbepaald	De economische <u>opbrengsten</u> door lagere administratieve lasten en betere betaalbaarheid zijn niet te kwantificeren. Daarom is de zogeheten <i>bang-for-the-buck</i> niet te bepalen.	Enquête, deskstudie, economische theorie
	Enkele miljoenen tot maximaal €30 miljoen per jaar	De contrafeitelijke situatie is het algemene tarief (21%). Daarnaast gaan we ervan uit dat het algemene tarief geldt in de gehele keten. Het is echter te verwachten dat inkoopkosten voor een deel onder het verlaagde tarief (9%) geschieden, het budgettair belang is dan lager. Het budgettair belang zal ook lager zijn wanneer het verlaagd tarief als contrafeitelijke situatie geldt.	
		Wanneer ook rekening gehouden wordt met de KOR als contrafeitelijke situatie zal het budgettair belang ook lager zijn.	

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Componisten

Aspect	Oordeel	Argumentatie	Bron ¹²⁷
Doelbereik	Hoog	De vrijstelling lijkt goed te worden toegepast op verkopen, maar blijkt dat de vooraf trek regelmatig niet correct wordt toegepast.	Interviews
Doeltreffendheid lagere	Laag	Vanwege de mix aan activiteiten bij componisten leidt de btw-vrijstelling	Interviews, deskstudie

¹²⁷ Vanwege de lage respons kunnen voor componisten geen conclusies worden getrokken op basis van de enquête.

administratieve lasten		voor componisten mogelijk tot een administratieve lastenverzwaring. Wederom wordt de vooraf trek regelmatig niet correct toegepast.	
Doeltreffendheid betere betaalbaarheid	Laag	Omdat er veelal aan btw-plichtige afnemers wordt verkocht en er sprake is van laag aandeel inkoopkosten heeft de vrijstelling een zeer beperkte economische impact, mogelijk is deze zelfs licht negatief.	Interviews, economische theorie
		De omvang van het effect neemt af naarmate het aandeel van inkoopkosten in de totale vrijgestelde omzet toeneemt. Het effect wordt ook beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs), in afwezigheid van afwenteling is het effect nul.	
Doelmatigheid	Laag	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn besproken als doel van de btw-vrijstelling.	Interviews
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten voor</u> de belastingdienst zijn zeer gering.	
	Laag	De economische <u>opbrengsten</u> door lagere administratieve lasten en betere betaalbaarheid zijn zeer beperkt of mogelijk zelfs negatief.	
Budgettair belang	Enkele miljoenen aan budgettaire derving tot enkele miljoenen aan extra belastingopbrengsten	De vrijstelling kan resulteren in zowel budgettaire derving als extra belastingopbrengsten. Dit is afhankelijk van de mate waarin verkocht wordt aan btw-plichtige ondernemers, het aandeel inkoopkosten van de vrijgestelde omzet en wijze waarop inkoopkosten worden toegekend aan het componeren.	Deskstudie, economische theorie
		De contrafeitelijke situatie is het algemene tarief (21%). Daarnaast gaan we ervan uit dat het algemene tarief geldt in de gehele keten. Het is echter te verwachten dat inkoopkosten voor een deel onder het verlaagde tarief (9%) geschieden, het budgettair belang is dan lager. Het budgettair belang zal	

ook lager zijn wanneer het verlaagd tarief als contrafeitelijke situatie geldt.

Wanneer ook rekening gehouden wordt met de KOR als contrafeitelijke situatie zal het budgettair belang ook lager zijn.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Journalistiek cartoonisten

Aspect	Oordeel	Argumentatie	Bron
Doelbereik	Laag	Er is sprake van een optionele vrijstelling en cartoonisten geven aan zeer beperkt gebruik van te maken van deze optionele vrijstelling.	Enquête
Doeltreffendheid lagere administratieve lasten	Laag	De vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt, waarbij vaker wordt genoemd dat de administratieve lasten juist toenemen door de vrijstelling.	Interviews, enquête
Doeltreffendheid betere betaalbaarheid	Laag	De vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt.	Interviews, enquête
Doelmatigheid	Laag	De <u>administratieve lasten</u> voor gebruikers zijn besproken als doel van de btw-vrijstelling.	Interviews, enquête
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten</u> voor de belastingdienst zijn zeer gering.	
	Laag	De economische <u>opbrengsten</u> zijn nihil want de vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt	
Budgettair belang	Verwaarloosbaar	Er is sprake van zeer kleine marktomvang	Interviews, enquête

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Het afschaffen van de vrijstelling heeft gevolgen voor het prijsverlagend effect. Het gaat dan met name om de situatie waarbij de vrijstelling vervangen wordt door het algemene tarief of gekozen wordt om en het verlaagde tarief te hanteren.¹²⁸ Het verlaagd btw-tarief is relevant omdat het in de Btw-richtlijn opgenomen is. Bij deze vrijstelling speelt de KOR een significante rol, omdat een groot deel van de schrijvers en journalisten mogelijk onder

¹²⁸ Een nultarief zou het niet heffen van btw en het bijbehorende prijsverlagend effect behouden, terwijl er wel recht op aftrek gegeven wordt. Dit zou tot een groter prijsverlagend effect leiden. De kans dat dit gekozen kan worden is echter zeer klein gezien nultarieven niet nationaal ingevoerd kunnen worden maar Europees geregeld moeten worden, zodoende zien we dit niet als reëel alternatief

het grensbedrag voor de KOR vallen. Als we onze analyse volgen (zoals beschreven in paragraaf 2.3) verwachten we het volgende:

- Een groot deel van de ondernemers zal (op basis van de jaaromzet) voor de KOR kunnen opteren (indien dit nog niet is gedaan voor niet-vrijgestelde prestaties), zie paragraaf 2.3.4. Dit heeft als gevolg dat alle activiteiten van deze schrijvers, journalisten en componisten onder de algemene vrijstelling van de KOR vallen. Dit zou vrijwel geen gevolgen moeten hebben voor deze groep.
- Het wel heffen van btw neemt het geconstateerde prijsverlagend effect weg voor het deel van de doelgroep dat geen gebruik kan maken van de KOR.
 - Bij het algemene tarief zal het gehele effect verdwijnen.
 - Bij het verlaagd tarief zal sprake blijft het prijsverlagend effect deels in stand, maar blijven afbakeningsproblemen en de (bijbehorende) administratieve lasten bestaan.
 - Ondernemers moeten dan immers (zoals ook bij de vrijstelling het geval is) bepalen welke prestaties onder het verlaagd tarief vallen en dit correct in de administratie en facturering verwerken.
- Anderzijds geeft het heffen van btw wel recht op aftrek (in tegenstelling tot de vrijstelling).
 - Het aftrekrecht heeft echter een minimaal effect doordat deze doelgroep weinig inkoopkosten maakt.
- Het moeten indienen van btw-aangiftes en het voeren van btw-administratie zal de administratieve lasten verhogen voor ondernemers die volledig vrijgestelde prestaties verrichten.
 - Ondernemers die echter zowel belaste als vrijgestelde prestaties leveren zullen een administratieve verlichting ervaren doordat geen onderscheid meer gemaakt hoeft te worden tussen belaste en onbelaste prestaties.

3.3 Voordrachten en dergelijke diensten

3.3.1 Doelbereik

In dit onderzoek is geen enkele gebruiker geïdentificeerd. Wij hebben geen aanwijzingen van bewuste toepassingen van de vrijstelling. Hieronder volgt daarom een juridisch-historische analyse wat het ontbreken van het doelbereik zou kunnen verklaren.

Ongewijzigde wetgeving

De vrijstelling is opgenomen in het Besluit Omzetbelasting 1940. Daarin betrof de vrijstelling eenzelfde strekking als de huidige vormgeving:¹²⁹

- Het betreft diensten door of in opdracht van publiekrechtelijke organisaties, verenigingen of stichtingen.
- De diensten dienen de wetenschap of de algemene ontwikkeling te bevorderen. Activiteiten die louter gericht waren op ontspanning zijn uitgezonderd van de vrijstelling.
- De vergoeding dient in hoofdzaak tot dekking van de kosten.

De vrijstelling is vervolgens in 1969 ongewijzigd overgenomen bij de invoering van de Wet OB 1968. Bij de implementatie van de Zesde Richtlijn in 1979 is de vrijstelling ook behouden, zonder verdere toelichting of wijziging.¹³⁰ Wel is algemeen opgemerkt dat gezien de Nederlandse wetgeving nagenoeg op dezelfde uitgangspunten steunt. Kennelijk kon de aanpassing in de Nederlandse wetgeving van de vrijstelling voor voordrachten achterwege gelaten worden.

¹²⁹ Uitvoeringsresolutie 1941 §21

¹³⁰ Kamerstukken II 1977/78, 14 887, nr. 3

In jurisprudentie (conclusie Advocaat-Generaal Ettema, hierna: A-G Ettema) en de bijbehorende de fiscale literatuur is de opvatting dat de vrijstelling voor voordrachten correspondeert met art. 132 lid 1 onderdeel n Btw-richtlijn.¹³¹ Hoewel in de literatuur ook wordt gesteld dat bepaalde onderwijsdiensten (zonder winstoogmerk) onder de vrijstelling voor voordrachten zouden kunnen vallen, was de algemene opvatting dat de vrijstelling voor onderwijs die gevallen al bevat.

In 2001 is tevens het verlaagd tarief voor het verlenen van toegang tot lezingen ingevoerd. Uit de parlementaire behandeling volgt dat er geen overlap zou moeten zijn tussen de vrijstelling en het verlaagd tarief, gezien de vrijstelling ziet op de vergoeding die de voordracht-gever ontvangt, en het verlaagd tarief op de vergoeding die de organisator van de lezingen ontvangt.¹³² In theorie zou een publiekrechtelijke organisatie (een natuurlijk persoon kan dit niet) de keuze kunnen hebben om de voordracht te geven of te laten geven en er toegang tot te verlenen door resp. niet of wel winst beogend te zijn.¹³³ Het ligt het meest voor de hand dat een ondernemer voor het verlaagd tarief kiest, gezien dat recht geeft op btw-aftrek. In feite blijft dan enkel de natuurlijke persoon over die gebruik zou (willen) maken van de vrijstelling.

Uitspraak Hoge Raad

In 2024 heeft de Hoge Raad een uitspraak gedaan betreffende het gebruik van de vrijstelling voor voordrachten (en dergelijke) in het geval van hoger onderwijs voor ouderen. De Hoge Raad was niet van oordeel dat de vrijstelling voor voordrachten een vergelijkbare vrijstellingsbepaling kent in de Btw-richtlijn (A-G Ettema en auteurs in de fiscale literatuur waren/zijn van mening dat dit wel zo was). De Hoge Raad stelt dat de vrijstelling voor voordrachten niet correspondeert met art. 132 lid 1 onderdeel n, Btw-richtlijn, maar dat het verlaagd tarief de invulling is geweest, zoals uit de parlementaire behandeling blijkt.¹³⁴ Hierdoor komt het aan op het uitleggen van het begrip “voordracht” volgens het spraakgebruik: het uitspreken van een tekst voor een passief luisterend publiek. Het beschikbaar stellen van studiemateriaal of het gelegenheid geven tot discussie ontnemt kennelijk aan de prestatie het karakter van een voordracht. Volgens de fiscale literatuur heeft de Hoge Raad heeft het begrip “voordrachten” zeer strikt uitgelegd. Ook is voorbij gegaan aan de rest van de bepaling in de wet “en dergelijke werkzaamheden”. Daarbij is de gebruikelijke uitleg van samengestelde prestaties gepasseerd, wat normaliter zou voorkomen dat een bijkomend aspect als het ter beschikking stellen van onderwijsmateriaal het karakter van voordrachten tenietdoet.

¹³⁵

Vervolg

Het blijft onduidelijk wie gebruik maakt van de vrijstelling voor voordrachten en dergelijke werkzaamheden. In de uitspraak van de Hoge Raad wordt gesteld dat bepaalde voordrachten en lezingen onder zowel de vrijstelling als het verlaagd tarief kunnen vallen. De ondernemer die een dergelijke voordracht of lezing tegen vergoeding verzorgt, kan in die gevallen dus kiezen tussen de vrijstelling en het verlaagde tarief. Mogelijk blijven dus enkel natuurlijke personen over die in opdracht van publiekrechtelijke organisaties, verenigingen of stichtingen een voordracht geven.

¹³¹ Zie met name [ECLI:NL:PHR:2022:1245, Conclusie, Hoge Raad \(Parket\), 29-12-2022](#), maar ook [HR 05-04-2024, ECLI:NL:HR:2024:383](#), m.nt. B.G. van Zadelhoff ([BNB 2024/68](#)), zie ook m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws ([V-N 2024/17.11](#)).

¹³² NV, [Kamerstukken II 2000/01, 27 431](#), p. 61.

¹³³ Vakstudie Omzetbelasting, art. 11 Wet OB 1968, aant. 7.2 (lid 1 onderdeel p)

¹³⁴ [Kamerstukken II 2000/01, 27431, nr. 3](#), p. 30

¹³⁵ Zie [HR 05-04-2024, ECLI:NL:HR:2024:383](#), m.nt. B.G. van Zadelhoff ([BNB 2024/68](#)), zie ook m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws ([V-N 2024/17.11](#)).

De uitspraak van de Hoge Raad beperkt daarnaast de mogelijke toepassingen van de vrijstellingen verder, waarbij het nog de vraag is welke andere handelingen het karakter van voordrachten teniet kunnen doen. Indien enkel het op gang brengen van een discussie de toepassing van de vrijstelling verhindert, zouden natuurlijke personen in feite ook de keuze hebben om niet onder de vrijstelling te vallen en de KOR toe te passen in plaats daarvan, als dat al niet de huidige gang van zaken is.

3.3.2 Samenvatting

Aspect	Oordeel	Argumentatie	Bron
Doelbereik	Laag	We hebben in interviews en gesprekken geen voorbeelden kunnen vinden van bewuste toepassing van de vrijstelling. Het sterke vermoeden is dat er nauwelijks gebruik gemaakt wordt van de vrijstelling.	Interviews, deskonderzoek
Doeltreffendheid bevordering wetenschap en algemene ontwikkeling	Laag	Omdat er nauwelijks gebruik gemaakt wordt van de vrijstelling, draagt deze ook niet bij aan het bereiken van het gestelde doel.	Interviews, deskonderzoek
Doelmatigheid	Laag	De vrijstelling wordt zeer beperkt gebruikt	Interviews, deskonderzoek
Budgettair belang	Verwaarloosbaar	Er is sprake van zeer kleine marktomvang	Interviews, deskonderzoek

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Gezien we geen doelbereik constateren kunnen de gevolgen van afschaffing lastiger ingeschat en vergeleken worden. Als we onze analyse volgen verwachten we het volgende:

- De rol die de KOR kan spelen is onduidelijk. Indien er een doelgroep is zal de omzet relatief laag zijn. De KOR zou dan toegepast kunnen worden. Er verandert dan vrijwel niets.
- Het is niet duidelijk wat het effect zal zijn van het wel heffen van btw, noch van het gebruik kunnen maken van het aftrekrecht.
- Indien er een doelgroep is zal in theorie sprake zijn van een verhoging van administratieve lasten vanwege de aangifteplicht (als geen gebruik wordt gemaakt van de KOR).

3.4 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten

In deze paragraaf gaan we dieper in op het doelbereik, doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling op fondswervende activiteiten. We gebruiken informatie uit gesprekken met beleidsmedewerkers, uitvoerders, experts en vertegenwoordigers. We hebben daarnaast 55 directe gebruikers gecontacteerd, enkel vijf van hen heeft ons een inhoudelijke reactie gegeven.

3.4.1 Doelbereik

De vrijstelling is van toepassing op fondswervende leveringen en diensten van bepaalde (in de regel: niet-winstbeogende) ondernemers die primair vrijgestelde prestaties verrichten.¹³⁶ Het doelbereik van de vrijstelling is afhankelijk van de aanwezigheid van nevenactiviteiten. Voor ondernemers die nevenactiviteiten verrichten zou het doelbereik 100% moeten zijn, de vrijstelling moet immers toegepast worden. In de praktijk kan het voorkomen dat partijen onterecht de vrijstelling niet (volledig) toepassen, vanwege onbekendheid of complexiteit van de regeling. We gaan hieronder nader in op de relevante partijen.

Sportorganisaties

Wij begrijpen dat sportorganisaties het grootste deel van de doelgroep zullen beslaan. Dit komt door de aanwezigheid van verschillende soorten nevenactiviteiten i.e. kantines, de verkoop van clubartikelen of tickets en sponsoring. Uit gesprekken blijkt dat het voornamelijk om buitensportverenigingen gaat die veelal een kantine hebben, te denken valt aan: voetbal-, hockey-, golf- en tennisverenigingen, maar ook bij rugby-, atletiek- en wielerverenigingen wanneer sprake is van een eigen accommodatie of clubhuis.

Ziekenhuizen

Uit gesprekken begrijpen wij dat ziekenhuizen vrijwel altijd de omzetgrenzen zullen overschrijden. Dit is met name het geval wanneer de opbrengsten uit parkeergarages dermate hoog zijn dat daarmee ziekenhuizen niet meer onder de vrijstelling vallen. Daarnaast zijn de kantines of restaurants de gehele dag geopend (voor zover niet uitbested), in tegenstelling tot bijvoorbeeld voetbalkantines die enkel op wedstrijddagen (en avonduren) geopend zijn. Wij begrijpen verder dat aanbieders van zorgtehuizen op meerdere locaties over het algemeen niet onder de omzetgrens zullen komen omdat de vrijstelling niet per locatie geldt, maar voor de gehele organisatie.

Onderwijsinstellingen

In de gesprekken komt naar voren dat onderwijsinstellingen mogelijk nevenactiviteiten verrichten. Wij begrijpen dat dit voornamelijk middelbare scholen betreft. Middelbare scholen die een kantine uitbesteden aan een exploitant zullen niet snel de omzetgrens overschrijden. Bij scholen die de kantine zelf exploiteren kan het wel voorkomen dat de omzetgrens overschreden wordt, echter zal de kantineregeling dit aandeel omlaag drukken.

Overige instellingen

Op basis van de gesprekken begrijpen wij dat instellingen voor sociaal en maatschappelijk werk, jeugdbescherming alsmede ideële- en culturele instellingen doorgaans weinig tot geen nevenactiviteiten verrichten en dus maar in beperkte mate met de vrijstelling in aanraking zullen komen.

3.4.2 Doeltreffendheid omzetgrenzen

Om de doeltreffendheid van de vrijstelling vast te stellen is het van belang een duidelijk beeld te hebben van de doelen van de vrijstelling. In hoofdstuk 2 is ingegaan op de beleidsgeschiedenis van deze vrijstelling en komen wij uit op het volgende: **de vrijstelling heeft als doel om te voorkomen dat instellingen (die doorgaans vrijgestelde prestaties verrichten) in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken vanwege bescheiden nevenactiviteiten met het oog op financiering.**

¹³⁶ Zie par. 2.7.1. Geen winstoogmerk is niet bij alle instellingen van toepassing, denk aan ziekenhuizen, tehuizen, onderdeel c van artikel 11 Wet OB.

Omzetgrenzen

Uit gesprekken blijkt dat de meeste instellingen (niet zijnde sportorganisaties en ziekenhuizen) die in aanmerking komen voor de vrijstelling niet boven de omzetgrens uit zullen komen. Dit geldt met name voor instellingen die daarnaast ook gebruik mogen maken van de kantine-regeling.

Instellingen die de omzetgrenzen mogelijk overschrijden zijn voornamelijk (grote) voetbalverenigingen, overige grote buitensportorganisaties en (grote) ziekenhuizen. Daar komt bij dat sportorganisaties geen gebruik mogen maken van de kantine-regeling. Echter, is een overschrijding niet altijd ongewenst. Uit gesprekken blijkt dat met name in het geval van investeringen een overschrijding van de omzetgrenzen voordelig kunnen zijn doordat btw (gedeeltelijk) in aftrek gebracht kan worden. Instellingen die (grootschalige) investeringen doen zijn echter doorgaans ook relatief grotere instellingen, waarbij de omzetgrenzen sneller overschreden worden door bijvoorbeeld enkel kantine opbrengsten. Kleine instellingen hebben daarbij vaker geen eigendom van bijvoorbeeld de grond en zullen daardoor minder vaak (grootschalige) investeringen (kunnen) doen.

Over het algemeen is het beeld uit de gesprekken dat de huidige omzetgrenzen niet tot knelpunten of problemen leiden. Er wordt wel benadrukt dat hoewel de omzetgrenzen sinds 1995 onaangetast zijn, een verhoging van de omzetgrenzen gevolgen zal hebben voor grensgevallen. Een instelling (die voorheen niet vrijgesteld was voor de fondswervende activiteiten) zou daardoor niet meer aangifteplichtig kunnen worden en zou tegen een herziening aan kunnen lopen van het aftrekrecht. De grensgevallen vragen dan ook om een overgangsregeling bij wijziging van de omzetgrenzen, maar uit gesprekken blijkt vooral dat men meer baat heeft bij het voorkomen van zulke gevallen. Er wordt daarentegen (in beperkte mate) voorgesteld om de omzetgrenzen te indexeren gezien de inkoopkosten en daarmee de verkoopprijzen in de tussentijd wel toegenomen zijn. De oorzaak van deze wens is deels te verklaren door de relatief forse prijsstijgingen in de afgelopen jaren.

Concurrentie

Uit gesprekken komt naar voren dat oneerlijke concurrentie over het algemeen geen knelpunt is. Wel is het zo dat concurrentie (in de vorm van paracommercie) relevanter is kleinere dorpen dan in (rand)stedelijke gebieden. In een klein dorp kan het namelijk zo zijn dat er maar een gering aantal eetgelegenheden zijn, een sportorganisatie met een kantine heeft dan een relatief groot aandeel van de beschikbare eetgelegenheden. Tegelijkertijd wordt in de gesprekken ook benadrukt dat (sport)verenigingen zich vaak in suboptimale locaties bevinden aan de rand van steden en dat de openingstijden af kunnen wijken van algemene bezoekingstijden in de horeca. Voorts wordt gesteld dat e.g. kantines die het financieel relatief goed hebben vaker uitgebaat zullen worden door een externe partij.

In de gesprekken wordt verwezen naar de gemeente als toezichthouder van concurrentie: gemeenten vervullen een belangrijke bij het waarborgen van *eerlijke* concurrentie. Gemeenten kunnen bijvoorbeeld beperkingen opleggen aan instellingen. Te denken valt aan een jaarlijks maximumaantal voor feesten of beperkte openings- en sluitingstijden van een kantine. Wij begrijpen uit gesprekken dat niet alle gemeenten beperkingen opleggen, bij gemeentes waar geen beperkingen opgelegd zijn kan er vanuit worden gegaan dat de nood daartoe ook minder groot is.

3.4.3 Doelmatigheid omzetgrenzen

Doelmatigheid gaat over de mate waarin de kosten van de vrijstelling opwegen tegen de baten. We kijken in dit geval naar de gevolgen voor de uitvoering en naleving van de btw-vrijstellingen voor de gebruikers en de uitvoerder

(de Belastingdienst). We geven daarbij een schets van hoe het budgettair belang opgebouwd zou kunnen worden en hoe dat zich relateert tot de baten.

Uitvoering vanuit de overheid

In de gesprekken is niet gebleken dat de hoogte van de omzetgrenzen tot knelpunten leidt (bijvoorbeeld door grensgevallen). De omzetgrenzen lijkt daarmee een dempende werking te hebben op discussies. Dit komt deels ook door de coulance voor incidentele (bijzondere eenmalige omstandigheden) en/of niet te voorziene overschrijding van de omzetgrenzen in een jaar. De meeste vragen gaan echter over de afbakening tussen goederen en diensten. De oorzaak hiervan kan liggen in het relatief lage kennisniveau van instellingen die onder de vrijstelling vallen.

Administratieve lasten voor gebruikers

De toepassing van de vrijstelling brengt administratieve eenvoud met zich mee in de zin dat ondernemers die (reeds) vrijgestelde prestaties verrichtten, niet voor nevenactiviteiten een btw-aangifte hoeven te doen. De verschillende omzetgrenzen worden in de gesprekken echter gezien als complex, met name het verschil tussen goederen en diensten wat niet altijd evident is. Uit de gesprekken komt ook naar voren dat de mate waarin er een administratieve last wordt ervaren sterk afhangt van de fiscale kennis van bestuurders, penningmeesters en/of vrijwilligers.

Budgettair belang

Het budgettair belang van de vrijstelling voor fondsenwerving is niet kwantitatief te schatten omdat de marktomzet onbekend is. Dit komt enerzijds doordat instellingen die van de vrijstelling gebruik maken geen btw-aangifte doen (en er dus ook geen gegevens beschikbaar zijn), en anderzijds door de aard van veel van de instellingen die onder deze vrijstelling vallen i.e. sport, sociaal-cultureel, etc. (doorgaans niet openbare gegevens). Zodoende kan geen marktomzet geschat worden.

Wel kan theoretisch onderbouwd worden op welke manier een wijziging van de omzetgrenzen invloed heeft op het budgettair belang. We volgen dan onze analyse zoals beschreven in paragraaf 2.3, en met name Tabel 2.4:

- Instellingen die gebruik maken van de vrijstelling voor fondsenwerving zullen doorgaans enkel aan eindgebruikers verkopen.
- Het aandeel inkoopkosten zal uiteenlopend zijn, e.g.:
 - Bij kantineopbrengsten zullen de inkoopkosten een aanzienlijk aandeel betreffen.
 - Bij diensten zoals sponsoring zullen de inkoopkosten vrijwel nihil zijn.

Het bovenstaande resulteert in een budgettaire impact van -21% (geen inkoopkosten) tot 0% (100% inkoopkosten).¹³⁷ Het budgettair belang is dus in ieder geval positief, dat wil zeggen dat de vrijstelling voor een afname in de belastingopbrengsten voor de overheid zorgt. Om het budgettaire belang te berekenen is echter de marktomzet nodig, welke onbekend is.

Een opwaartse wijziging in de omzetgrenzen zal het budgettair belang vergroten. Er vallen dan aan de marge meer instellingen onder de vrijstelling voor fondswervende activiteiten. Er ontstaat dan een afruil tussen de extra budgettaire derving en de besparing aan administratieve- en uitvoeringslasten door meer instellingen buiten de heffingssfeer van de btw te houden.

¹³⁷ Er is gerekend met het algemene tarief (21%) voor de inkoop en als alternatief. Indien ingekocht wordt tegen 9% zal dit het budgettair belang verlagen.

3.4.4 Samenvatting

Aspect	Oordeel	Argumentatie	Bron
Doelbereik omzetgrenzen	Hoog	De regeling lijkt gebruikt te worden door reeds vrijgestelde ondernemers voor verrichte nevenactiviteiten van bescheiden omvang, al is dat niet altijd een bewuste toepassing, waarbij ondernemers geen btw betalen maar zich niet bewust zijn dat dit ook niet hoeft.	Interviews
Doeltreffendheid omzetgrenzen voorkomen van betrokkenheid in de omzetbelasting bij geringe nevenactiviteiten.	Hoog	De omzetgrenzen zorgen ervoor dat reeds vrijgestelde ondernemers met nevenactiviteiten van bescheiden omvang niet in de heffing van de btw worden betrokken. Ondernemers die boven de omzetgrenzen uitkomen zijn doorgaans ook grotere ondernemers. Deze ondernemers hebben vaak enig niveau van administratieve vaardigheden. Ook kunnen ze vaak baat hebben bij het aftrekrecht. Oneerlijke concurrentie door vereniging lijkt geen significante rol te spelen. Gemeenten houden toezicht en grijpen in waar nodig.	Interviews, deskresearch
Doelmatigheid omzetgrenzen	Gemiddeld	De <u>administratieve lasten</u> zijn laag. Wel hebben gebruikers met relatief weinig fiscale kennis moeite met de btw-kwalificatie van prestaties als leveringen of diensten.	Interviews
	Hoog	De <u>uitvoeringskosten voor de belastingdienst</u> zijn laag, mede doordat er coulance is.	
Budgettair belang	Onbepaald	Aan de marge is er een afruil tussen enerzijds de extra budgettaire derving en anderzijds de besparing aan administratieve- en uitvoeringslasten als meer instellingen buiten de heffingsfeer van de btw worden gehouden.	Deskresearch

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Gezien de vrijstelling voor fondswervende activiteiten geen optionele vrijstelling is beperken we ons in dit geval tot het samenspel met de KOR, afschaffen is immers geen optie. We hebben geen verband kunnen constateren tussen de omzetgrenzen voor fondswervende activiteiten en de omzetgrens voor de KOR. We hebben geen indicatie dat een eventuele verhoging van de omzetgrenzen van de vrijstelling gevolgen kunnen hebben voor het gebruik van de KOR.

We merken verder op dat aanpassingen in de omzetgrenzen onvoorziene gevolgen kunnen hebben voor grensgevallen en een overgangsregeling vereisen. Dit zou de administratieve lasten kunnen verhogen. Hoewel het samenvoegen van de omzetgrenzen kan leiden tot meer eenvoud (geen onderscheid meer tussen leveringen en diensten), zou het samenvoegen ook tot onvoorziene gevolgen kunnen leiden. Sommige ondernemers kunnen e.g. op basis van de omzetgrens voor diensten wel vrijgesteld zijn, maar niet voor goederenleveringen.

De administratieve lasten van het moeten doen van btw-aangifte voor de diensten zou zwaarder kunnen wegen dan de administratieve lastenverlichting door het wegnemen van het onderscheid tussen leveringen en diensten. Het samenvoegen van de omzetgrenzen is hierdoor niet noodzakelijkerwijs voor iedereen een verbetering. Nader onderzoek is nodig of een eventuele samenvoeging van de omzetgrenzen de vrijstelling eenvoudiger zouden maken (door het onderscheid tussen diensten en leveringen weg te nemen).

4 Conclusies en aanbevelingen

4.1 Algemeen

De optionele vrijstellingen dateren allen uit de voorloper(s) van de huidige Wet OB 1968. Deze wet is in 1969 ingevoerd met het oog op harmonisering van de belastingwetgevingen, waaronder de omzetbelasting. Waar Nederland voorheen een cascadesysteem kende, geldt sindsdien in alle lidstaten een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw). Dit stelsel is geleidelijk vormgegeven door middel van Europese richtlijnen. Bij iedere nieuwe richtlijn is gepoogd om dichterbij een geharmoniseerd stelsel te komen, maar moest ook rekening gehouden worden met al reeds bestaande wetgevingen en wensen vanuit lidstaten. Zodoende is ten tijde van de Zesde Richtlijn in 1978 een overgangsregeling ingevoerd voor bepaalde vrijstellingen die niet meer onder de richtlijn zouden vallen, maar wel in sommige lidstaten reeds van kracht waren. De overgangsregeling bestaat onder meer uit een keuzebepaling voor het toepassen van reeds bestaande vrijstellingen, waar Nederland tot op heden van gebruik maakt. De fondswervingsvrijstelling is een verplicht in te voeren vrijstelling met beperkte ruimte voor lidstaten om de wijze waarop de aanwezigheid van concurrentievervalsing wordt getoetst nader in te vullen. In Nederland is deze toets ingevuld door het vaststellen van bepaalde financiële omzetgrenzen waarbinnen de vrijstelling van toepassing is.

In dit onderzoek is uiteengezet wat de gevolgen zijn van het toepassen van een vrijstelling in de omzetbelasting. We zien dat twee elementen bepalend zijn: het aandeel (btw op) inkoopkosten van de vrijgestelde omzet en het aandeel afnemers dat eindgebruiker (niet-ondernemer: consumenten maar ook de publieke omroep) is. Dit is onder de veronderstelling dat er volledige afwenteling plaatsvindt en dat de inkopen enkel voor de vrijgestelde prestaties gebruikt worden, zie paragraaf 2.3.1. Kortgezegd gaat het om het volgende:

- Een btw-vrijstelling heeft een prijsverlagend effect op prestaties met relatief weinig (btw op) inkoopkosten en vooral eindgebruikers als afnemers.
- Een btw-vrijstelling heeft een prijsverhogend effect op prestaties met relatief veel (btw op) inkoopkosten en vooral ondernemers als afnemers.¹³⁸

Dit is een bekend fenomeen, ook wel aangeduid als de paradox van de btw-vrijstelling. Een btw-vrijstelling leidt dus niet altijd tot een prijsverlaging en kan zelfs tot een prijsverhoging leiden voor bepaalde prestaties. Dit is vanzelfsprekend bepalend voor de doeltreffendheid. Voor elk van de onderzochte vrijstellingen is in kaart gebracht welk effect de vrijstelling heeft.

Daarnaast is hebben we ook onderzocht in hoeverre de vrijstellingen doelmatig zijn. Btw-vrijstellingen hebben als gevolg dat wanneer een ondernemer enkel btw-vrijgestelde prestaties levert, er geen btw-aangifte gedaan hoeft te worden. Dit is een aanzienlijke administratieve lastenverlichting. Echter, zodra een ondernemer ook belaste prestaties verricht, leidt dit in combinatie met vrijgestelde prestaties tot een aanzienlijke lastenverhoging. De administratieve lasten zijn dan hoger dan wanneer alle prestaties belast verricht zouden zijn. Dit heeft twee redenen. Ten eerste doordat bijgehouden moet worden welke transacties vrijgesteld zijn. Ten tweede doordat mogelijk ook een pro-rata bepaald moet worden voor de algemene kosten. Uit de interviews komt naar voren dat bij alle vrijstellingen afbakeningsproblemen spelen. Dit is echter inherent aan het gebruik van uitzonderingen in welke vorm dan ook.

¹³⁸ We gaan hierbij uit van ondernemers met een vrijgestelde prestatie middenin de keten waarna nog ondernemers met belaste prestaties (aan eindgebruikers) volgen.

Onderstaande paragrafen geven per vrijstelling onze conclusies alsmede de daaruit volgende aanbevelingen weer. De aanbevelingen zijn beperkt tot de btw-sfeer, dat wil zeggen dat wij niet ingaan op alternatieven zoals subsidies en dergelijke. Om tot aanbevelingen en conclusies te komen, gaan we uit van een contrafeitelijke situatie zoals beschreven in paragraaf 2.8. We merken vooraf op dat wat betreft het kiezen voor het onderbrengen van vrijgestelde prestaties onder een verlaagd tarief rekening gehouden moet worden met het maximum aantal verlaagde tarieven dat een lidstaat toe mag passen.¹³⁹ Daarnaast merken we op dat de effecten van het instellen van een verlaagd tarief voor een bepaalde prestatie geen onderdeel uitmaken van dit onderzoek, en daarom ook maar beperkt (theoretisch) onderzocht zijn.¹⁴⁰

4.2 Diensten van lijkbezorgers

Uit het onderzoek volgt dat het doelbereik hoog is, maar er zijn ook signalen van foutief gebruik. De vrijstelling wordt over het algemeen als duidelijk ervaren door de doelgroep. Voor de doelstelling van een *betere betaalbaarheid* concluderen wij dat de doeltreffendheid hoog is. Lijkbezorgers verrichten vrijwel uitsluitend prestaties aan eindgebruikers. De vrijstelling heeft daarmee een prijsverlagend effect. De omvang van het effect neemt af naarmate het aandeel van de inkoopkosten in de vrijgestelde omzet toeneemt. Het effect wordt ook beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). Als er geen afwenteling is, is het effect nul.

Voor de doelstelling van *geen btw-heffing op situaties van leed* concluderen wij dat het bereiken van deze doelstelling mechanisch volgt op het hanteren van een btw-vrijstelling. Wel plaatsen we een kanttekening bij dit doel. We merken op dat deze doelstelling onderzocht is in de context van de vrijstelling. Wat precies onder de reikwijdte van de vrijstelling valt is vastgelegd in de wet, jurisprudentie en beleidsbesluiten: *diensten die kenmerkend en essentieel zijn voor de (diensten van) lijkbezorgers* (zie paragraaf 2.4). Uitgaande van deze invulling, is onze conclusie dat de doeltreffendheid hoog is. In de praktijk zal in de meeste gevallen op de (totaal)factuur die nabestaanden ontvangen btw in rekening worden gebracht voor diensten en leveringen die niet onder huidige invulling van de vrijstelling vallen (bijvoorbeeld een sierurn). Vanuit een breder maatschappelijk perspectief is discussie mogelijk over de vraag of dit btw-heffing in situaties van leed betreft of niet. Mogelijk is relevant dat uitvaarten zich in de richting ontwikkelen dat steeds meer wensen niet onder de huidige reikwijdte vallen van de vrijstelling.

Wat betreft de doelmatigheid concluderen wij dat de uitvoeringslasten laag zijn sinds de duidelijke afbakeningen in het beleidsbesluit (zie paragraaf 2.4.2). De administratieve lasten zijn laag voor ondernemers die uitsluitend prestaties verrichten die onder deze vrijstelling vallen. De administratieve lasten zijn echter hoog voor ondernemers die ook belaste prestaties verrichten. Tezamen komen wij uit op het oordeel *gemiddeld* voor de administratieve lasten. We schatten het budgettair belang op €70 miljoen, maar geven ook aan dat het werkelijke bedrag naar waarschijnlijkheid lager ligt.

Gevolgen van afschaffing

Om de gevolgen van afschaffing te beoordelen is de contrafeitelijke situatie van belang (zie paragraaf 2.8). Het gaat met name om de situatie met het algemene tarief en de mogelijkheid vanuit de Btw-richtlijn om een verlaagd tarief in te stellen.

¹³⁹ Artikel 98, Richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft (PbEU L 107 van 6 april 2022).

¹⁴⁰ De verlaagde tarieven zijn eerder geëvalueerd: Dialogic, Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, 2023.

Afschaffing van de vrijstelling leidt tot het verdwijnen van het prijsverlagend effect als de prestaties vervolgens onder het algemene tarief van 21% vallen. Indien de prestaties onder het verlaagde tarief geschaard worden zal het prijsverlagend effect deels in stand blijven, maar blijven de afbakeningsproblematiek en de daarmee samenhangende administratieve lasten bestaan.¹⁴¹ In het geval van diensten van lijkbezorgers speelt de KOR een beperkte rol, omdat het grensbedrag voor de KOR voor een groot gedeelte van de ondernemers te laag is om toegepast te kunnen worden.

We constateren het volgende met betrekking tot de afschaffing:

- De administratieve lasten voor ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten zijn hoog. Voor deze groep ondernemers zou afschaffing van de vrijstelling tot administratieve lastenverlichting leiden (ongeacht tarief), terwijl het voor de groep ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten tot een administratieve lastenverhoging leidt.
- Het verrichten van zowel belaste als vrijgestelde prestaties komt vaker voor bij grotere ondernemingen. Hierbij dient opgemerkt te worden dat grotere ondernemingen doorgaans ook (uitvaart)verzekeringsdiensten aanbieden en dat zij gebruik (moeten) maken van een fiscale eenheid voor zowel diensten van lijkbezorgers als de (uitvaart)verzekeringsdiensten. Het is mogelijk dat na afschaffing van de vrijstelling voor diensten van lijkbezorgers deze ondernemers in de fiscale eenheid nog steeds geconfronteerd worden met hoge administratieve lasten vanwege de vrijgestelde verzekeringsdiensten.

Aanbevelingen

We zien niet direct een aanleiding om de vrijstelling voor lijkbezorgers af te schaffen, omdat de vrijstelling een hoog doelbereik kent, hoge doeltreffendheid heeft en de doelmatigheid wat betreft de lasten gemiddeld tot hoog is.

Indien de vrijstelling behouden wordt, bevelen wij aan om na te gaan of de huidige invulling en afbakening van *kenmerkende en essentiële werkzaamheden van lijkbezorgers* in het beleidsbesluit geactualiseerd kan worden in het licht van maatschappelijke ontwikkelingen.

Indien toch voor afschaffing wordt gekozen, kan gekozen worden om het verlaagd tarief (uit de Btw-richtlijn) in te stellen voor de diensten voor lijkbezorgers. Hier is een aantal punten relevant:

- Kiezen voor een verlaagde tarief voorkomt dat het prijsverlagend effect volledig verdwijnt. Dit zou wel gebeuren als het algemene tarief van toepassing zou zijn. Een verlaagd tarief gaat wel gepaard met de afbakeningsproblematiek en bijbehorende administratieve lasten die ook spelen bij de vrijstelling.
- Het instellen van een verlaagd tarief is een bewuste keuze om één groep ondernemers (lijkbezorgers) anders te behandelen dan overige ondernemers (die immers onder het algemene tarief vallen). Bij deze keuze dient dan wel een rechtvaardiging gevonden te worden voor de aparte behandeling van deze specifieke groep ondernemers. Prestaties van andere groepen ondernemers zouden immers ook onder het verlaagd tarief gebracht kunnen worden indien de Btw-richtlijn dat toestaat.
- Het verlaagde tarief sluit aan bij de btw-behandeling van diensten van lijkbezorgers in andere lidstaten.
- Uit de evaluatie van het verlaagd tarief¹⁴² blijkt dat het verlaagd tarief over het algemeen wel doeltreffend, maar geen doelmatig instrument is om minder fiscale druk op minder draagkrachtigen te bereiken. Nader onderzoek dient uit te wijzen in hoeverre dit geldt voor (betere betaalbaarheid van) diensten van lijkbezorgers

¹⁴¹ Dit wil zeggen dat de administratieve lasten door de inherente afbakeningsproblematiek en het hebben van een tarief dat niet het algemene tarief is, blijven bestaan. De administratieve lasten door het verrichten van zowel belaste als vrijgestelde prestaties wordt bij afschaffing weggenomen, ongeacht of er gekozen wordt voor het algemene of het verlaagd tarief.

¹⁴² Dialogic, Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, 2023.

4.3 Schrijvers, journalisten, componisten (en cartoonisten)

Voor de aanbevelingen kijken we in het geval van de vrijstelling voor diensten van schrijvers, journalisten en componisten naar de contrafeitelijke situatie (zie paragraaf 2.8). Het gaat met name om de situatie met het algemene en het verlaagde tarief. Het verlaagd btw-tarief is relevant omdat voor soortgelijke diensten een bepaling in de Btw-richtlijn opgenomen is.

4.3.1 Schrijvers en journalisten

Voor de doelgroep schrijvers en journalisten blijkt uit dit onderzoek dat het doelbereik hoog is. De vrijstelling wordt door de doelgroep als redelijk duidelijk ervaren met af en toe een grijs gebied in de afbakening.

Wat betreft de doelstelling van *lagere administratieve lasten* oordelen wij dat de vrijstelling voor schrijvers een hoge doeltreffendheid kent, en voor journalisten een gemiddelde doeltreffendheid. Journalisten verrichten vaker zowel belaste als vrijgestelde activiteiten, hetgeen resulteert in hogere administratieve lasten, waardoor er niet voor alle journalisten zondermeer sprake is van een lastenverlichting.

Bij de doelstelling van *betere betaalbaarheid nieuwsvoorziening* oordelen wij dat de vrijstelling gemiddeld scoort op doeltreffendheid. Schrijvers en journalisten verkopen immers aan zowel ondernemers als eindgebruikers. De vrijstelling leidt enkel tot betere betaalbaarheid bij verkoop aan eindgebruikers. In dit specifieke geval vallen niet-commerciële landelijke, regionale, en lokale omroeporganisaties onder de groep eindgebruikers, maar veel andere media typisch niet. Deze laatste groep zijn dus ondernemers. De omvang van het effect lijkt niet beperkt te worden door het aandeel van inkoopkosten in de totale vrijgestelde omzet, omdat de doelgroep maar beperkt inkoopkosten maakt. Het effect wordt wel beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). In afwezigheid van afwenteling is het effect nul. We merken op dat omdat de prestaties van de doelgroep nooit belast zijn geweest het aannemelijk is dat dit voordeel volledig terecht komt bij de afnemers (eindgebruiker of ondernemer). Dit kan niet empirisch worden vastgesteld, maar komt wel terug in de interviews.

Voor doelmatigheid zien wij lage uitvoeringskosten voor de belastingdienst. Beperken van de administratieve lasten maakt al onderdeel uit van de doelstelling van de vrijstelling. We schatten het budgettair belang op enkele miljoenen tot €30 miljoen (ten opzicht van de contrafeitelijke situatie waar het algemene tarief van toepassing is). Het werkelijke bedrag ligt naar waarschijnlijkheid lager vanwege de mogelijkheid om na afschaffing de KOR te gebruiken.

Gevolgen van afschaffing

Om de gevolgen van afschaffing te beoordelen is de contrafeitelijke situatie van belang (zie paragraaf 2.8). Het gaat met name om de situatie met het algemene en het verlaagde tarief. Het verlaagd btw-tarief is relevant omdat voor deze diensten een bepaling in de Btw-richtlijn opgenomen is.

Afschaffing van de vrijstelling leidt tot het verdwijnen van het prijsverlagend effect als de prestaties vervolgens onder het algemene tarief van 21% vallen. Indien de prestaties onder het verlaagde tarief geschaard worden zal het prijsverlagend effect deels in stand blijven, maar blijven de afbakeningsproblematiek en de daarmee samenhangende administratieve lasten bestaan.

We constateren het volgende met betrekking tot afschaffing:

- De KOR speelt een relevante rol bij afschaffing. Voor schrijvers zal ongeveer de helft van de doelgroep gebruik kunnen maken van de KOR, op basis van de enquête. Voor journalisten geldt dat hun omzet in veel gevallen hoger is dan de omzetgrens van de KOR, waardoor de KOR voor hen slechts in beperkte mate een alternatief biedt voor de btw-vrijstelling.
- Het is aannemelijk dat het voordeel van de btw-vrijstelling op dit moment volledig toekomt aan de afnemers. Dit komt omdat we denken dat de markt voor diensten van schrijvers en journalisten relatief concurrerend is. Een afschaffing van de vrijstelling zal leiden tot een hogere prijs (ook bij toepassing van het verlaagd tarief), welke dan voor rekening zal komen van een deel van de schrijvers en journalisten.

Aanbevelingen

Wij zien geen directe aanleiding om de vrijstelling voor schrijvers en journalisten af te schaffen. De vrijstelling is voor deze groepen gemiddeld tot hoog doeltreffend en de uitvoeringskosten zijn laag.

Indien wel voor afschaffing wordt gekozen, kan gekozen worden om het verlaagd tarief (uit de Btw-richtlijn) in te stellen voor de diensten schrijvers en journalisten. Hier is een aantal punten relevant:

- Kiezen voor een verlaagde tarief voorkomt dat het prijsverlagend effect volledig verdwijnt. Dit zou wel gebeuren als het algemene tarief van toepassing zou zijn. Een verlaagd tarief gaat overigens wel gepaard met de afbakeningsproblematiek en bijbehorende administratieve lasten die ook spelen bij de vrijstelling. Het instellen van het verlaagd tarief betreft voor deze doelgroep dus een afruil in de twee doelstellingen; enerzijds *lagere administratieve lasten* en anderzijds *een betere betaalbaarheid van nieuwsvoorziening*.
- Het instellen van een verlaagd tarief is een bewuste keuze om één groep ondernemers (schrijvers en journalisten) anders te behandelen dan overige ondernemers (die immers onder het algemene tarief vallen). Bij deze keuze dient dan wel een rechtvaardiging gevonden te worden voor de aparte behandeling van deze specifieke groep ondernemers. Prestaties van andere groepen ondernemers zouden immers ook onder het verlaagd tarief gebracht kunnen worden indien de Btw-richtlijn dat toestaat.
- In de evaluatie van het verlaagd tarief¹⁴³ kon de doeltreffendheid en doelmatigheid van het verlaagd tarief op (onder meer) kranten niet vastgesteld worden (de doelstelling was soortgelijk: een goede nieuws- en informatievoorziening). Verder is ook hier relevant dat uit de evaluatie blijkt dat dat het verlaagd tarief over het algemeen wel doeltreffend, maar geen doelmatig instrument is om minder fiscale druk op minder draagkrachtigen te bereiken. Nader onderzoek dient uit te wijzen in hoeverre dit geldt voor diensten van schrijvers en journalisten gelet op de doelstellingen van de vrijstelling.
- Het verlaagde tarief sluit tevens aan bij de btw-behandeling van schrijvers en journalisten in andere lidstaten.

4.3.2 Componisten

Bij componisten is het doelbereik van de vrijstelling hoog. De vrijstelling lijkt goed te worden toegepast op verkopen, echter wordt de aftrek van voorbelasting regelmatig niet correct toegepast.

Voor de doelstelling van *lagere administratieve lasten* oordelen wij dat de vrijstelling voor componisten een lage doeltreffendheid kent vanwege de mix aan activiteiten bij componisten. De btw-vrijstelling voor componisten leidt daardoor mogelijk tot een administratieve lastenverzwaring. Daar komt bij dat uit interviews blijkt dat de aftrek regelmatig niet correct wordt toegepast.

¹⁴³ Dialogic, Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, 2023.

Bij de doelstelling van *betere betaalbaarheid nieuwsvoorziening* oordelen wij dat de vrijstelling laag scoort op doeltreffendheid. Immers, omdat er veelal aan btw-plichtige afnemers wordt verkocht en er sprake is van een laag aandeel inkoopkosten, heeft de vrijstelling een zeer beperkte economische impact en is de impact mogelijk zelfs licht negatief. De omvang van het effect neemt af naarmate het aandeel van de inkoopkosten in de vrijgestelde omzet toeneemt. Het effect wordt ook beperkt door de mate van afwenteling (doorberekening in de prijs). Als er geen afwenteling is, is het effect nul.

Bovendien is de link tussen het componeren van muziek en nieuwsvoorziening niet evident. We merken op dat het doel onderzocht is in de context van de gehele vrijstelling voor diensten van schrijvers, journalisten en componisten. Met name voor de doelgroep componisten rijst de vraag in hoeverre vanuit een maatschappelijk oogpunt gesproken kan worden van een verband tussen diensten van componisten en de nieuwsvoorziening. De score laag op doeltreffendheid voor de doelstelling "een betere betaalbaarheid in de nieuwsvoorziening" is dus enkel van toepassing vanuit een fiscale blik. De vrijstelling heeft echter ook als doel om de administratieve lasten te verlichten, op dit vlak zien wij geen maatschappelijk ongebruikelijk verband.

Voor doelmatigheid zien wij lage uitvoeringskosten voor de belastingdienst. Het beperken van de administratieve lasten maakt al onderdeel uit van de doelstelling van de vrijstelling. We schatten het budgettaire belang op enkele miljoenen aan budgettaire derving tot enkele miljoenen aan extra belastingopbrengsten.

Gevolgen van afschaffing

Om de gevolgen van afschaffing te beoordelen is de contrafeitelijke situatie van belang (zie paragraaf 2.8). Het gaat met name om de situatie met het algemene en het verlaagde tarief. Het verlaagd btw-tarief is relevant omdat voor deze diensten een bepaling in de Btw-richtlijn opgenomen is.

Afschaffing van de vrijstelling leidt tot het verdwijnen van het prijsverlagend effect als de prestaties vervolgens onder het algemene tarief van 21% vallen. Indien de prestaties onder het verlaagde tarief geschaard worden zal het prijsverlagend effect deels in stand blijven, maar blijven de afbakeningsproblematiek en de daarmee samenhangende administratieve lasten bestaan.

We constateren het volgende met betrekking tot afschaffing:

- Voor componisten zal de doelgroep na eventuele afschaffing gebruik kunnen maken van de KOR (voor zover dat nog niet gebeurt voor de niet-vrijgestelde prestaties). Op basis van de interviews concluderen we immers dat het vaak kleine ondernemers betreft.

Aanbevelingen

We zien een aanleiding om de vrijstelling af te schaffen, gelet op de lage doeltreffendheid, de complexiteit bij het toepassen van aftrek en de onduidelijke link tussen het componeren van muziek en nieuwsvoorziening.

Indien voor afschaffing wordt gekozen, kan gekozen worden om het verlaagd tarief (uit de Btw-richtlijn) in te stellen voor de diensten van componisten. Gezien de lage doeltreffendheid bij deze doelgroep en het eerder genoemde gevolg van het instellen van een verlaagd tarief (behoud van afbakeningsproblematiek en bijbehorende administratieve lasten), zien wij geen aanleiding om voor diensten van componisten het verlaagd tarief in te stellen. Een verlaagd tarief zou wel aansluiten bij de btw-behandeling van componisten in andere lidstaten.

Bepaalde niches binnen deze doelgroep leveren niet aan btw-plichtige afnemers maar (enkel) aan eindgebruikers (e.g. componisten die werken voor amateurgezelschappen). Indien het nodig blijkt zou bij afschaffing voor deze niches gekeken kunnen worden naar alternatief stimulerend beleid.

4.3.3 Cartoonisten

We concluderen op basis van de enquête dat maar zeer beperkt gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling door (journalistiek) cartoonisten, het doelbereik is daarmee laag. Daaruit volgt ook een lage doeltreffendheid, waarbij nog benadrukt wordt dat de administratieve lasten juist toenemen door de vrijstelling. Voor doelmatigheid zijn de uitvoeringskosten voor de belastingdienst zijn zeer gering.

Gevolgen van afschaffing

Om de gevolgen van afschaffing te beoordelen in is de contrafeitelijke situatie van belang (zie paragraaf 2.8). Het gaat met name om de situatie met het algemene en het verlaagde tarief. Het verlaagd btw-tarief is relevant omdat voor deze diensten een bepaling in de Btw-richtlijn opgenomen is.

We constateren wel de volgende punten met betrekking tot afschaffing:

- Cartoonisten hebben de keuze om van de vrijstelling gebruik te maken (in tegenstelling tot de andere vrijstellingen is deze immers niet verplicht). Uit de enquête blijkt dat maar een zeer beperkt deel van de doelgroep gekozen heeft voor de vrijstelling. Het effect van afschaffing is daardoor ook zeer beperkt.

Aanbevelingen

Wij zien een sterke aanleiding om de vrijstelling voor cartoonisten af te schaffen, gezien het lage doelbereik en de lage doeltreffendheid. De doelgroep kiest op dit moment al voor het algemene tarief. Wij zien geen aanleiding om het verlaagd tarief in te stellen voor cartoonisten.

4.4 Voordrachten en dergelijke diensten

Wij hebben voor de vrijstelling van voordrachten en dergelijke diensten niemand van de doelgroep kunnen vinden. Daarmee is zowel het doelbereik, als de doeltreffendheid en doelmatigheid van deze vrijstelling laag. Middels een juridisch-historische analyse hebben we de oorzaak voor het ontbreken van een doelgroep proberen te duiden. We concluderen dat het besproken arrest van de Hoge Raad de al summiere reikwijdte van de vrijstelling verder beperkt heeft en constateren uit de fiscale literatuur dat het arrest daarmee de vrijstelling tot een dode letter heeft gemaakt.

Gevolgen van afschaffing

Om de gevolgen van afschaffing te beoordelen in is de contrafeitelijke situatie van belang (zie paragraaf 2.8). In het geval van de vrijstelling voor voordrachten en dergelijke diensten ziet de contrafeitelijke situatie met name op het reeds bestaand verlaagd tarief voor het verlenen van toegang tot lezingen, en de KOR.

We constateren het volgende met betrekking tot afschaffing:

- In theorie heeft een publiekrechtelijke organisatie de keuze om een voordracht te geven of te laten geven en er toegang tot te verlenen. Zodoende zien wij in zulke gevallen het verlaagd tarief als alternatief bij afschaffing, wat in lijn is met hetgeen in het arrest van de Hoge Raad.
- Een natuurlijk persoon lijkt die keuze niet te hebben, in het geval van afschaffing zal een natuurlijk persoon btw-belast voordrachten moeten geven. Echter gezien er geen doelbereik is, dat wil zeggen dat de regeling niet

wordt gebruikt, zien wij dit niet als obstakel voor afschaffing. In het geval er wel doelbereik is, kan de KOR toegepast worden.

Aanbevelingen

Wij zien een sterke aanleiding om de vrijstelling voor voordrachten en dergelijke diensten af te schaffen, gezien er geen doelbereik is geconstateerd, noch doelbereik verwacht wordt, terwijl bij afschaffen terugval op alternatieven mogelijk is zoals een bestaand verlaagd tarief voor lezingen en de KOR.

4.5 Omzetgrenzen fondswervende activiteiten

We concluderen in dit onderzoek dat de huidige omzetgrenzen voor de vrijstelling voor fondswervende activiteiten niet tot knelpunten of problemen leiden. Het doelbereik van de vrijstelling is hoog, alsmede de doeltreffendheid. De instellingen die gebruik kunnen maken van de vrijstelling verrichten reeds (enkel) vrijgestelde prestaties. We constateren een hoge doelbereik, inclusief onbedoeld gebruik van de vrijstelling door de instellingen.

De vrijstelling is doeltreffend met de huidige omzetgrenzen. Er wordt voorkomen dat reeds vrijgestelde ondernemers met nevenactiviteiten van bescheiden omvang in de heffing van de btw worden betrokken, met name voor instellingen waarop ook de kantineregeling van toepassing is. Voor bepaalde instellingen die boven de omzetgrenzen komen, constateren wij dat dit doorgaans grotere instellingen zijn waar fiscale en administratieve kennis vaker aanwezig is. Ook is het voor sommige instellingen gewenst is om in de btw-sfeer betrokken te worden, met het oog op het aftrekrecht voor e.g. (duurzaamheids)investeringen (welke doorgaans enkel door grotere instellingen worden gedaan). Oneerlijke concurrentie lijkt geen significante rol te spelen bij de huidige omzetgrenzen, maar is wel relevanter in kleinere steden/dorpen. Dit betreft voornamelijk verenigingen. Gemeenten houden toezicht en grijpen in waar nodig.

Wat betreft doelmatigheid zijn de uitvoeringslasten laag, mede gelet op het feit dat er coulance wordt geboden bij incidentele overschrijdingen van de omzetgrenzen. De administratieve lasten oordelen wij gemiddeld. De vrijstelling wordt als complex ervaren door instellingen (die doorgaand weinig fiscale kennis hebben). De oorzaak ligt met name in het onderscheid tussen (de omzetgrenzen van) leveringen en diensten.

Aanbevelingen

We zien geen aanleiding om de omzetgrenzen aan te passen. Het merendeel van de instellingen valt onder de omzetgrens, mede vanwege de kantineregeling. We constateren geen knelpunten op het gebied van grensgevallen, noch op het gebied van oneerlijke concurrentie door verenigingen wat betreft de huidige omzetgrenzen. We zien dat juist gepleit wordt voor stabiliteit in de omzetgrenzen om herziening en overgangsregelingen te voorkomen.

Bijlage A Gevolgen van een vrijstelling bij het verlaagd tarief (9%)

In de figuren in paragraaf 2.3 wordt uitgegaan van een situatie waarin alle inkoop is belast met het algemene tarief (21%). Daarnaast wordt dit tarief ook gehanteerd als alternatieve situatie waartegen de vrijstelling wordt afgezet. In deze bijlage zijn de figuren nogmaals gegeven, maar dan voor een situatie waarin wordt uitgegaan van het verlaagde tarief (9%). In de praktijk zal vaker sprake zijn van een mix tussen deze situaties.

Tabel A.1 Versie van Tabel 2.1 met verlaagd tarief van 9%

Afnemer	Aandeel van de inkoopkosten t.o.v. de totale waarde										
	0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Eindgebruiker	-8,3%	-7,5%	-6,7%	-5,9%	-5,1%	-4,3%	-3,5%	-2,6%	-1,8%	-0,9%	0,0%
Ondernemer	0,0%	0,8%	1,7%	2,5%	3,4%	4,3%	5,2%	6,1%	7,1%	8,0%	9,0%

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel A.2 Versie van Tabel 2.2 met verlaagd tarief van 9%

		Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale omzet van de markt										
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. de totale omzet van de markt	0%	-8,3%	-7,5%	-6,7%	-5,9%	-5,1%	-4,3%	-3,5%	-2,6%	-1,8%	-0,9%	0,0%
	10%	-7,4%	-6,7%	-5,9%	-5,1%	-4,3%	-3,4%	-2,6%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%
	20%	-6,6%	-5,8%	-5,0%	-4,2%	-3,4%	-2,6%	-1,7%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%
	30%	-5,8%	-5,0%	-4,2%	-3,4%	-2,6%	-1,7%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%
	40%	-5,0%	-4,2%	-3,4%	-2,5%	-1,7%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%
	50%	-4,1%	-3,3%	-2,5%	-1,7%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%
	60%	-3,3%	-2,5%	-1,7%	-0,8%	0,0%	0,9%	1,7%	2,6%	3,5%	4,5%	5,4%
	70%	-2,5%	-1,7%	-0,8%	0,0%	0,9%	1,7%	2,6%	3,5%	4,4%	5,4%	6,3%
	80%	-1,7%	-0,8%	0,0%	0,8%	1,7%	2,6%	3,5%	4,4%	5,3%	6,2%	7,2%
	90%	-0,8%	0,0%	0,8%	1,7%	2,6%	3,4%	4,3%	5,3%	6,2%	7,1%	8,1%
	100%	0,0%	0,8%	1,7%	2,5%	3,4%	4,3%	5,2%	6,1%	7,1%	8,0%	9,0%

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

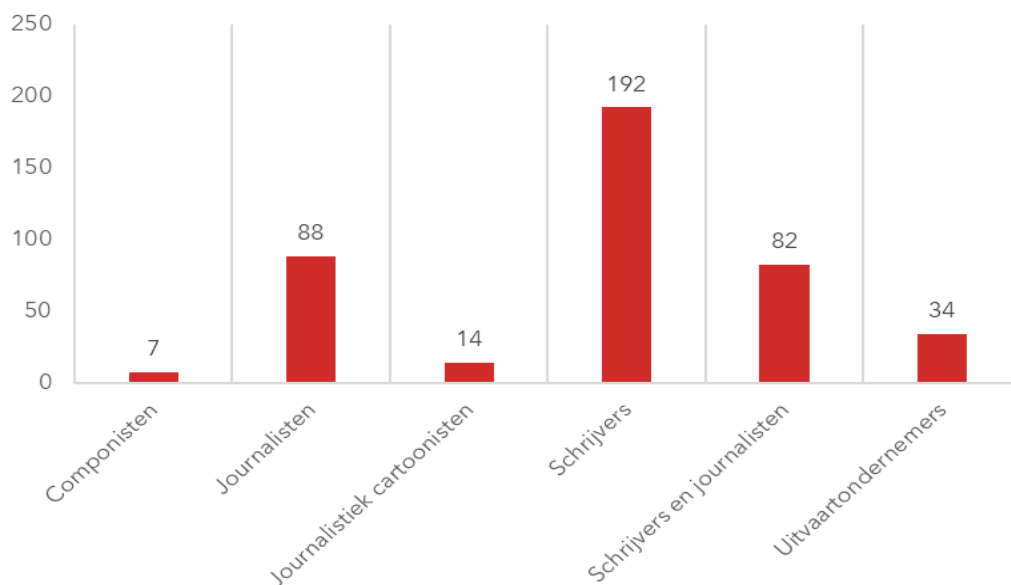
Tabel A.3 Versie van Tabel 2.4 met verlaagd tarief van 9%

		Aandeel inkoopkosten t.o.v. de totale omzet van de markt										
		0%	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%
Aandeel omzet aan ondernemers t.o.v. de totale omzet van de markt	0%	-9,0%	-8,1%	-7,2%	-6,3%	-5,4%	-4,5%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%
	10%	-8,1%	-7,2%	-6,3%	-5,4%	-4,5%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%
	20%	-7,2%	-6,3%	-5,4%	-4,5%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%
	30%	-6,3%	-5,4%	-4,5%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%
	40%	-5,4%	-4,5%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%
	50%	-4,5%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%
	60%	-3,6%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%	5,4%
	70%	-2,7%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%	5,4%	6,3%
	80%	-1,8%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%	5,4%	6,3%	7,2%
	90%	-0,9%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%	5,4%	6,3%	7,2%	8,1%
	100%	0,0%	0,9%	1,8%	2,7%	3,6%	4,5%	5,4%	6,3%	7,2%	8,1%	9,0%

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

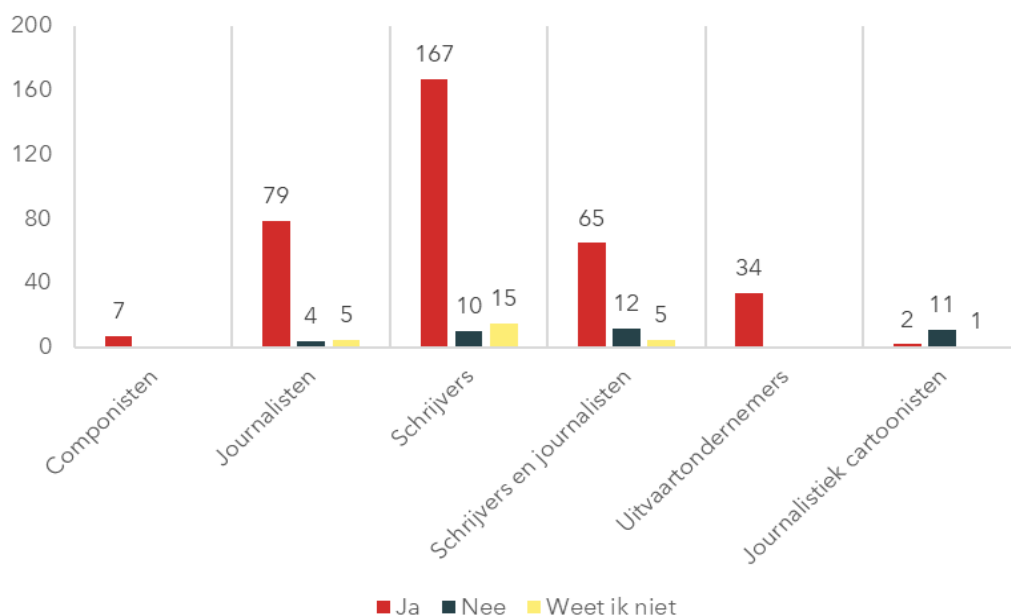
Bijlage B Enquêteresultaten

Figuur B.1 Met welk van onderstaande doelgroepen identificeert u zich het meest?



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.2 Heeft u te maken met de btw-vrijstelling voor uw doelgroep?¹⁴⁴



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

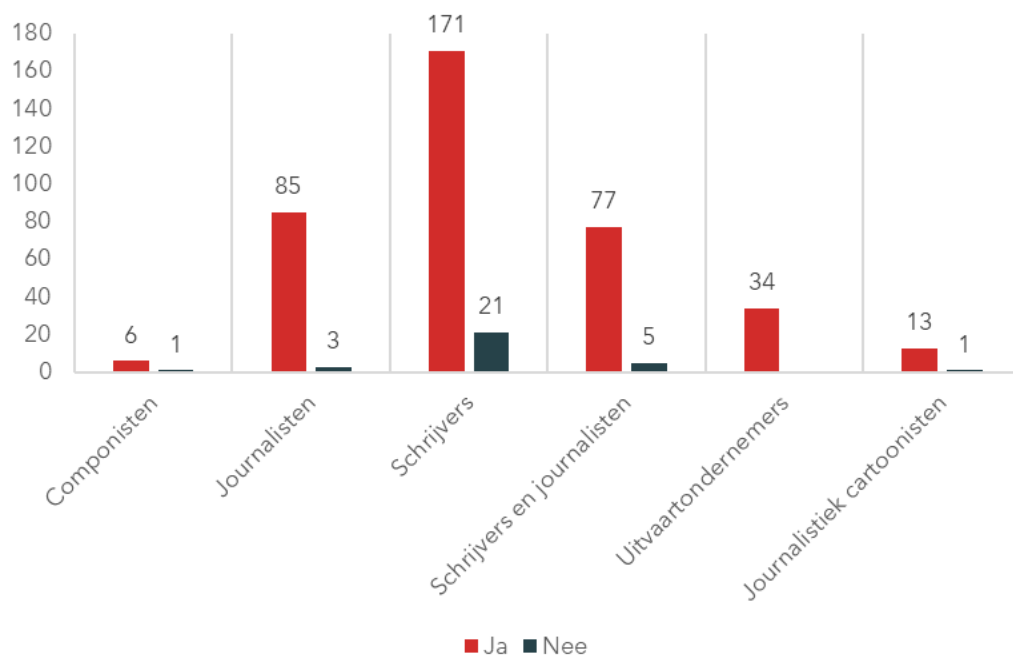
¹⁴⁴ Voor journalistiek cartoonisten was de vraagstelling als volgt: "Maakt u gebruik van de optionele btw-vrijstelling voor journalistiek cartoonisten?"

Tabel B.2 Kunt u aangeven waarom u wel/geen gebruik maakt van de optionele btw-vrijstelling voor journalistiek cartoonisten?

Categorie	Journalistiek cartoonisten
Geen weet van de btw-vrijstelling	3
Andere werkzaamheden waarover btw geheven moet worden	2
Mijn afnemers willen wel btw op de factuur	1
Vermindering administratieve lasten	1
Geen idee	1
(leeg)	6

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.3 Voert u een van de vrijgestelde activiteiten uit?



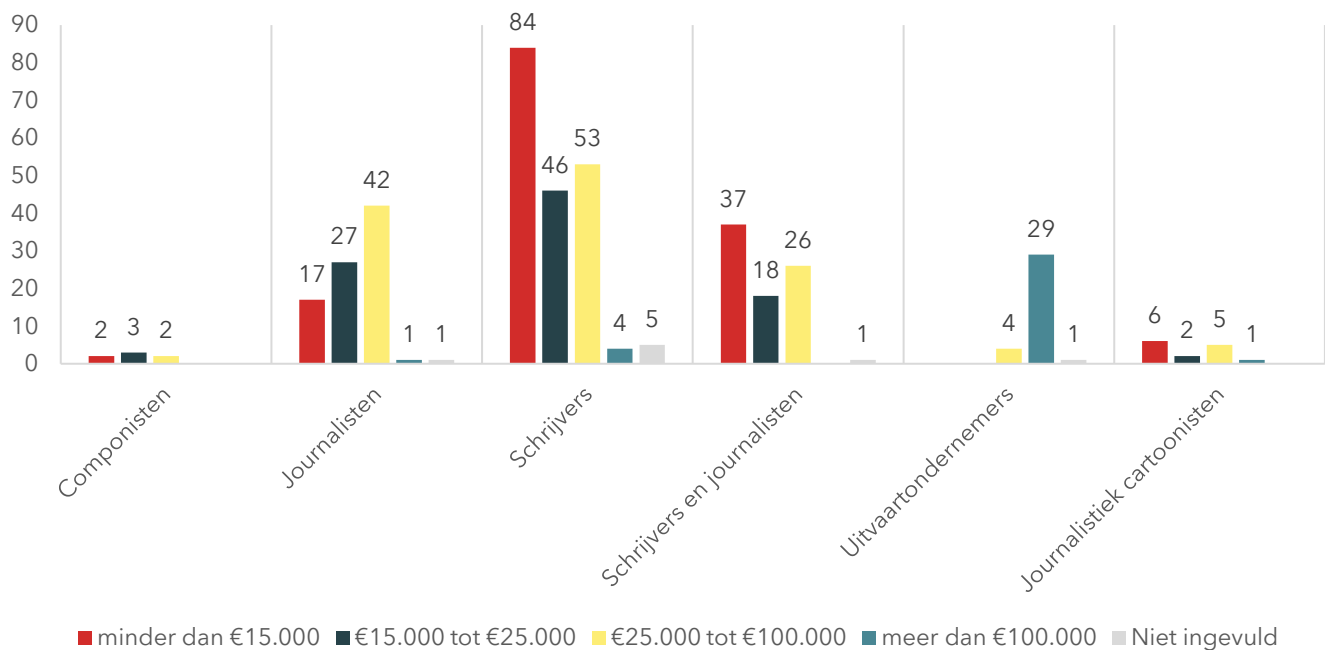
Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.3 Wat voor activiteiten voert u wel uit?

Categorie	Frequentie	Toelichting
Artikelen schrijven	6	Schrijven van artikelen voor leden- bedrijfs- of vakbladen
Educatief schrijven	6	Schrijven en ontwikkelen van lesmateriaal, vertaalwerkzaamheden en lesgeven m.b.t. het vak
Creatief schrijven	9	Schrijven van scenario's voor toneel, film, tv en streamers
Kinderboeken schrijven	2	Schrijven van kinder- en jeugdboeken
Fotografie	2	Fotografie, soms in combinatie met schrijven
Overig	3	Tekenen van gratis cartoons, radio maken, auteursrechtelijk advies geven

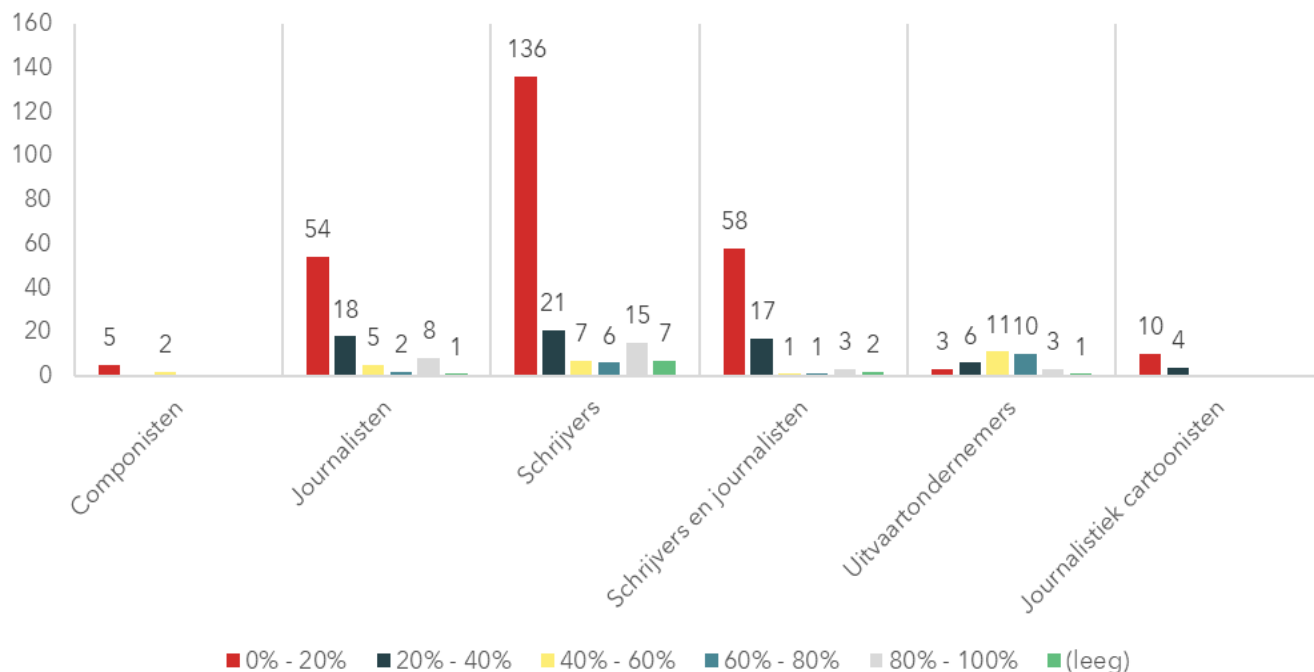
Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.4 Hoe hoog is uw jaarlijkse omzet uit vrijgestelde activiteiten?



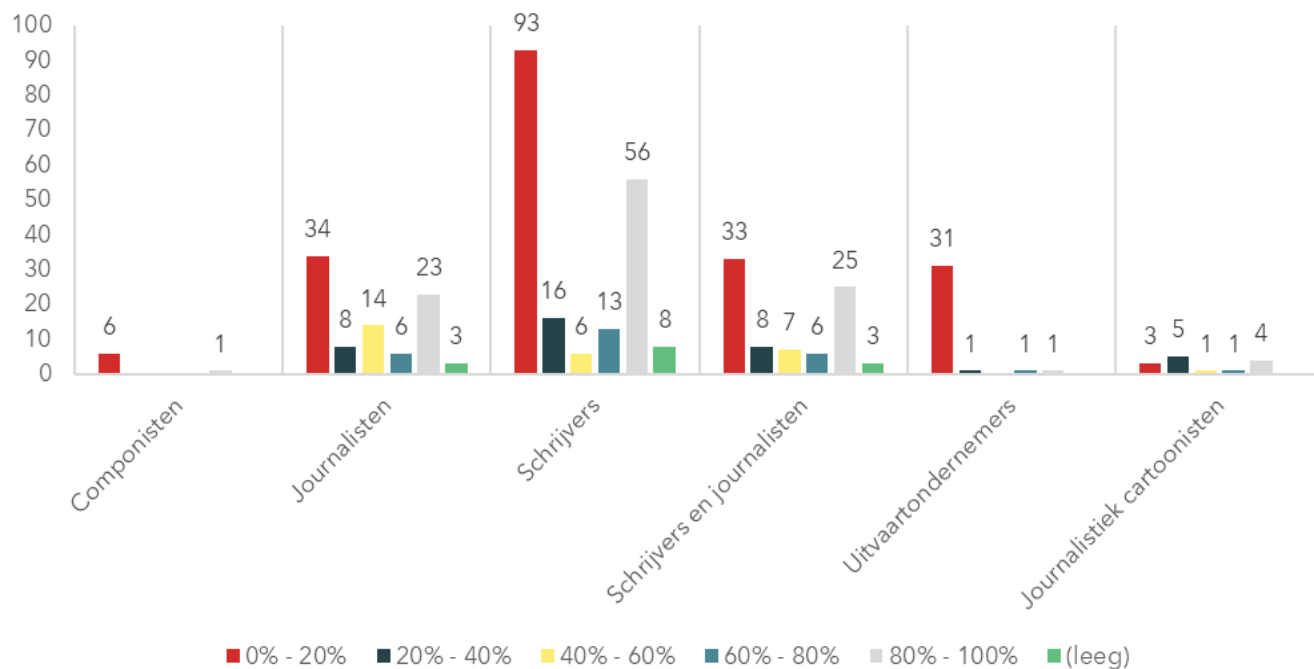
Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.5 Wat is het aandeel van uw jaarlijkse bedrijfskosten t.o.v. uw jaaromzet uit vrijgestelde activiteiten?



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

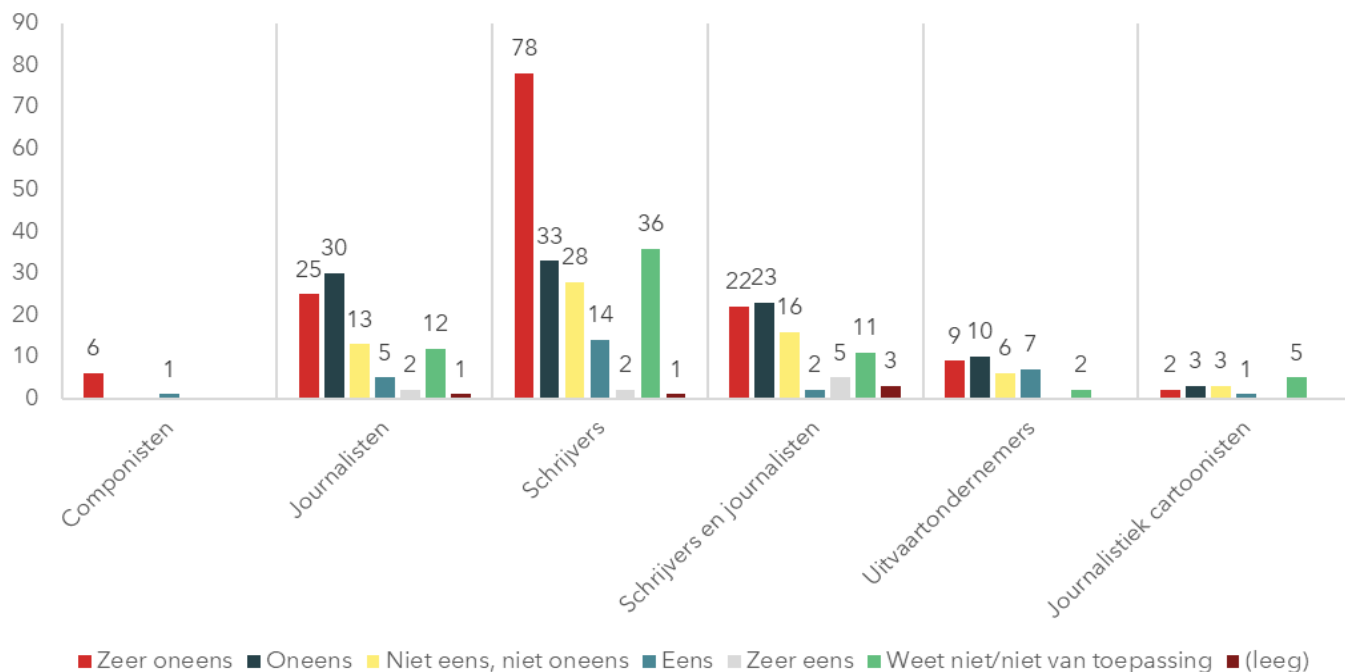
Figuur B.6 Hoe groot is het aandeel van uw omzet uit vrijgestelde activiteiten door verkoop aan bedrijven?



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

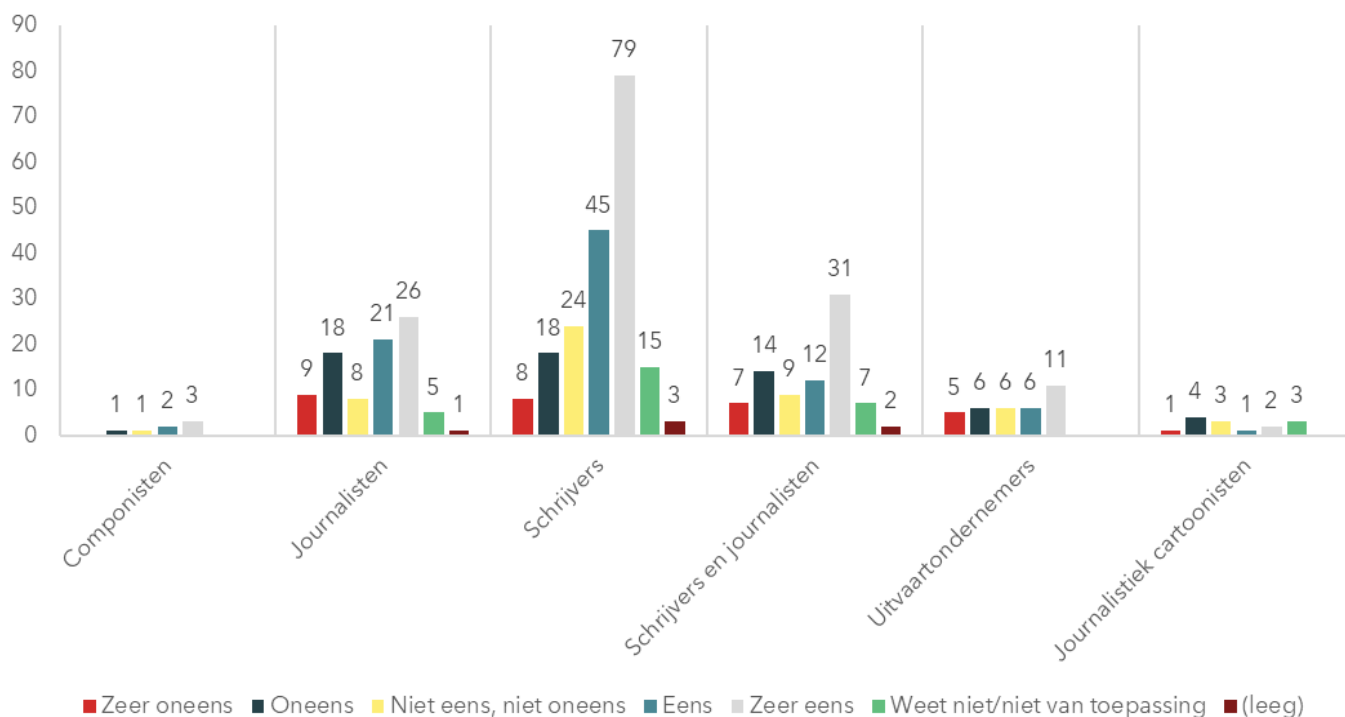
Figuur B.7 In hoeverre bent u het eens met de volgende stellingen? Wanneer de btw-vrijstelling zou worden afgeschaft...

Zou mijn omzet omhooggaan



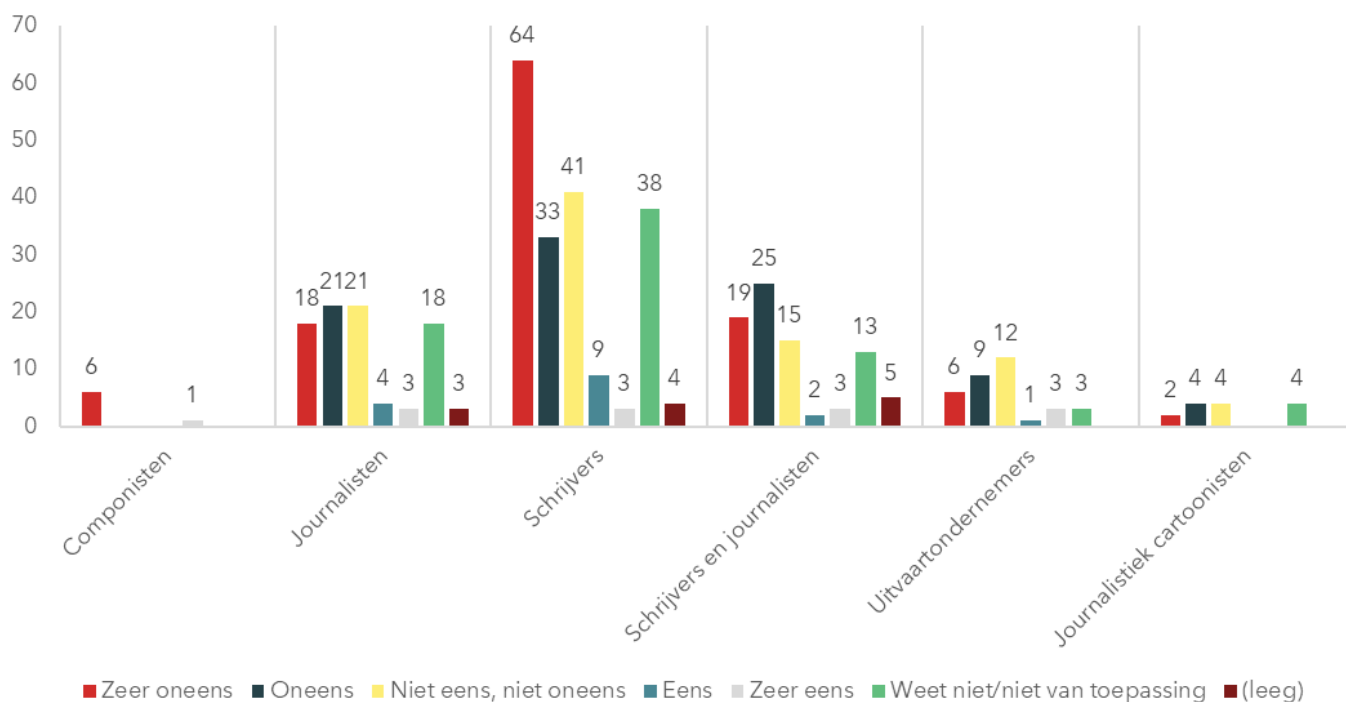
Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.8 Zouden mijn administratieve lasten toenemen



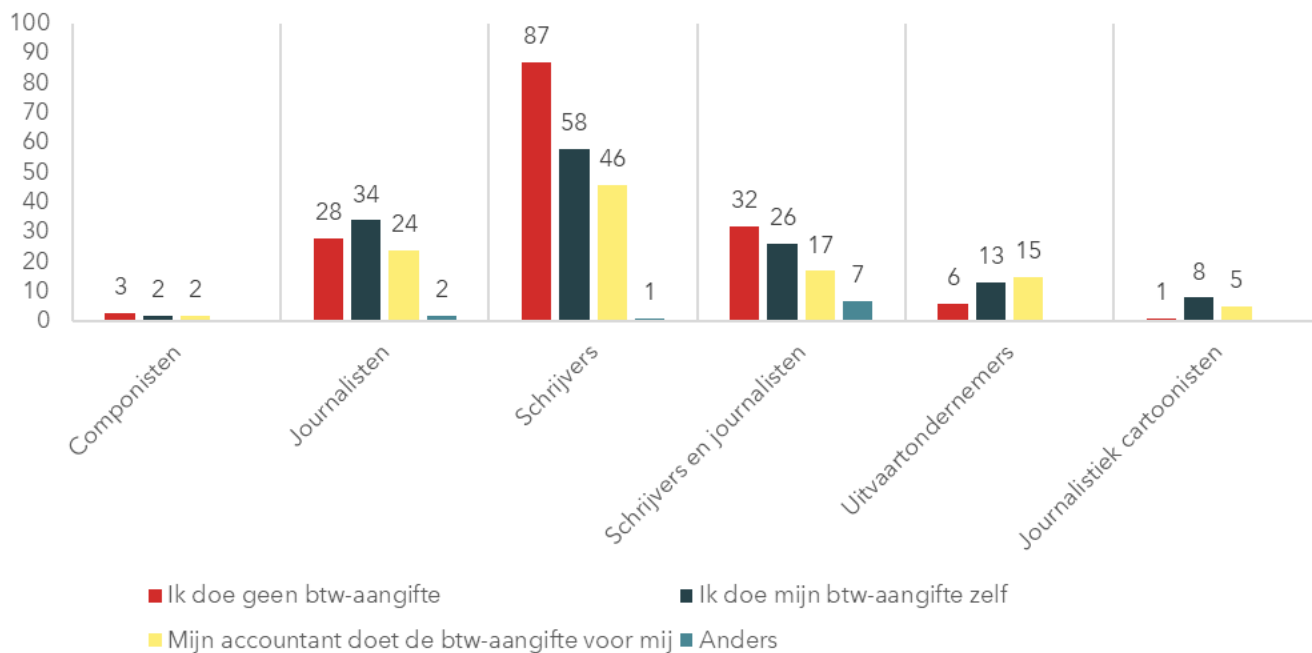
Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.9 Zou mijn onderhandelingspositie t.o.v. mijn afnemer(s) verbeteren



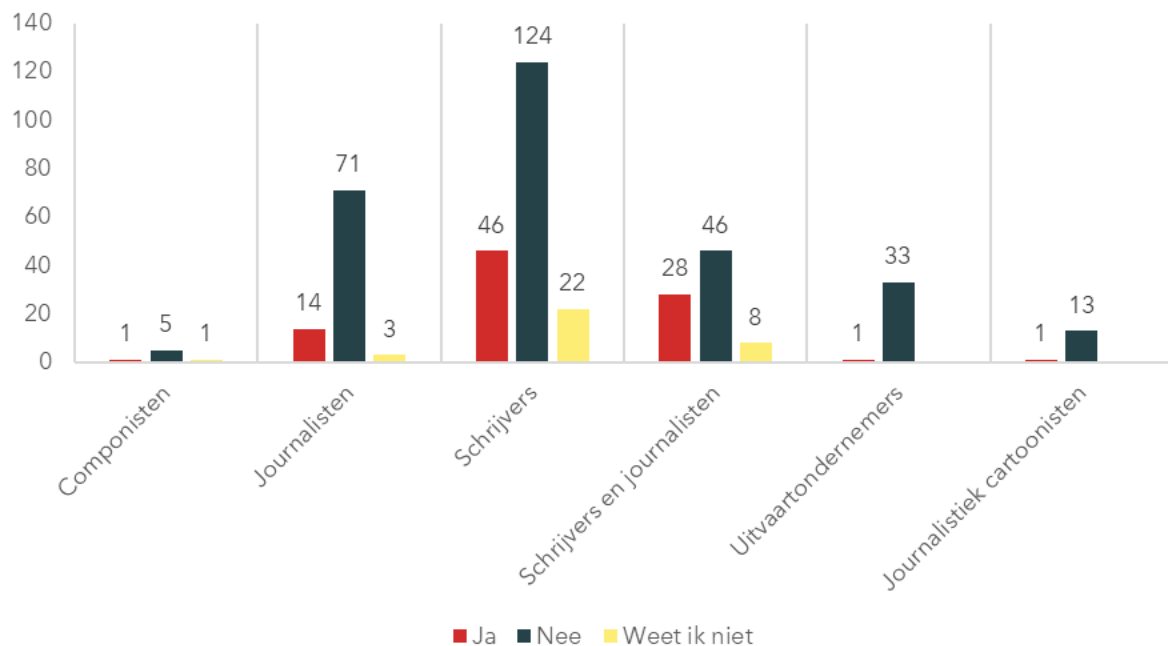
Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.10 Hoe doet u uw btw-aangifte?



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Figuur B.11 Maakt u gebruik van de KOR?



Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.4 Wat is in uw ogen het doel van de btw-vrijstelling voor uw doelgroep? (Componisten)

Categorie	Frequentie	Subpunten
Ondersteuning van culturele producties	Vaak	Stimuleren van creatieve en culturele activiteiten met een maatschappelijk belang. Verminderen van administratieve lasten om creatieve productie te bevorderen.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.5 Wat is in uw ogen het doel van de btw-vrijstelling voor uw doelgroep? (Journalisten)

Categorie	Frequentie	Subpunten
Toegankelijkheid en betaalbaarheid	Zeep vaak	Journalistieke media vrijstellen van btw om nieuws voor een breed publiek toegankelijk te houden. Betaalbaarheid van journalistieke producten en diensten waarborgen.
Ondersteuning van maatschappelijke functies	Zeep vaak	Bevordering van onafhankelijke journalistiek als pijler van democratie en persvrijheid. Nieuwsvoorziening als maatschappelijk belang ondersteunen en beschermen.
Administratieve verlichting	Vaak	Minder administratieve lasten en rompslomp voor freelancers en kleine journalistieke bedrijven. Tijd besparen op boekhouden.
Lagere kosten voor sectoren	Regelmatig	Lagere kosten voor mediabedrijven en opdrachtgevers.

Journalistiek betaalbaar houden voor opdrachtgevers met een publieke functie.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.6 Wat is in uw ogen het doel van de btw-vrijstelling voor uw doelgroep? (Schrijvers)

Categorie	Frequentie	Subpunten
Toegankelijkheid en betaalbaarheid	Zeerv vaak	Boeken en literaire werken betaalbaar houden. Literatuur en cultuur breed toegankelijk maken.
Ondersteuning van creatief en intellectueel werk	Zeerv vaak	Bescherming van de kwetsbare inkomenspositie van schrijvers. Aanmoediging van literatuur en cultuurproductie in een klein taalgebied. Stimuleren van vrijheid van meningsuiting.
Administratieve verlichting	Vaak	Minder administratie en complexiteit voor schrijvers, die vaak weinig aftrekbare kosten hebben.
Culturele en maatschappelijke waarde	Regelmatig	Erkenning van literatuur en cultuur als essentieel voor de samenleving. Het stimuleren van lezen en kennisoverdracht.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.7 Wat is in uw ogen het doel van de btw-vrijstelling voor uw doelgroep? (Uitvaartondernemers)

Categorie	Frequentie	Subpunten
Betaalbaarheid voor nabestaanden	Zeerv vaak	Uitvaartkosten verlagen door btw-vrijstelling. Een uitvaart beschouwen als een basisvoorziening die voor iedereen toegankelijk moet blijven.
Administratieve verlichting	Vaak	Vereenvoudiging van administratieve processen bij uitvaartregelingen.
Respect en maatschappelijk belang	Regelmatig	Belasting op een emotionele gebeurtenis als een uitvaart vermijden. Respect tonen voor nabestaanden door geen extra financiële druk te creëren.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.8 Wat is in uw ogen het doel van de btw-vrijstelling voor uw doelgroep? (Journalistiek cartoonisten)

Categorie	Frequentie	Subpunten
Administratieve verlichting	Regelmatig	Minder administratie en meer tijd voor de uitoefening van een niche beroep. Het beroep toegankelijker maken.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Tabel B.9 Heeft u nog andere zaken die u kwijt wilt over de btw-vrijstelling? (samenvatting van de gegeven antwoorden)

Categorie
De vrijstelling is essentieel voor betaalbare prijzen van boeken, artikelen en journalistieke producten.
De vrijstelling ondersteunt creativiteit, cultuur, en persvrijheid.
Zonder vrijstelling zouden kleinere spelers in gevaar komen.
De hogere btw (bijvoorbeeld 21% op boeken) beperkt toegang tot cultuur en literatuur.
De vrijstelling helpt uitvaarten betaalbaar te houden voor nabestaanden.
De vrijstelling vermindert administratieve rompslomp, vooral voor freelancers met gemengde inkomstenstromen.
De combinatie met de KOR is praktisch bij lage omzet.
Er zijn onduidelijkheden over welke diensten vrijgesteld zijn.
Gemengde werkzaamheden maken administratie ingewikkeld door onvoorspelbare btw-heffing.
De vrijstelling belemmert btw-terugvordering op apparatuur, bedrijfsmiddelen en investeringen.
De vrijstelling is vooral nadelig bij dure aankopen zoals camera's.
Voorstellen om vrijstelling te vervangen door een 0%-tarief of uniform laag tarief (bijvoorbeeld 9%).
Hiermee wordt btw-terugvordering mogelijk zonder complexiteit.
Interpretatieverschillen leiden tot inconsistenties in btw-berekening.
Onduidelijkheid over welke werkzaamheden wel of niet vrijgesteld zijn.
Regels zijn onvoldoende bekend bij ondernemers en opdrachtgevers.
Misverstanden, zoals dat journalisten de KOR gebruiken vanwege lage omzet.
Vrijstelling cruciaal voor creatieve ondernemers met kwetsbare financiële positie.
Verzoek om lage btw-tarief (9%) op boeken te handhaven.
Pleidooi voor uniformere en eenvoudigere regelgeving, bijvoorbeeld één btw-heffing per sector.
Bij afschaffing pleiten voor verhoging van KOR-drempel om belastingdruk op kleine ondernemers te verminderen.

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

Bijlage C Berekeningen budgettair belang schrijvers en journalisten

In de berekeningen van het budgettair belang voor schrijvers en journalisten bereken we het budgettair belang per enquêterespondent op basis van opgegeven antwoorden. We gebruiken het aandeel van de inkoopkosten, het aandeel van de omzet aan ondernemers en de totale omzet. Deze berekening maken we als volgt:

- Op basis van het aandeel van de inkoopkosten en het aandeel van de omzet aan ondernemers kijken we in Tabel 2.4 wat de budgettaire impact voor deze respondent is. We werken hier met een boven- en ondergrens omdat beide factoren worden uitgevraagd in bandbreedtes van 20%.
 - Voorbeeld: Een respondent geeft aan dat zijn aandeel inkoopkosten 0% - 20% bedraagt. Het aandeel van zijn omzet aan ondernemers bedraagt ook 0% - 20%. Wanneer we voor verschillende mogelijke combinaties binnen deze ranges de budgettaire impact bepalen op basis van Tabel 2.4 resulteert dit in negen waarden.¹⁴⁵ De budgettaire impact bedraagt echter *minimaal* -21,0%¹⁴⁶ en *maximaal* -12,6%¹⁴⁷ binnen deze negen mogelijkheden. Voor deze respondent hanteren we daarom -21,0% als *ondergrens* voor de budgettaire impact en -12,6% als *bovengrens*.
- De budgettaire impact uit voorgaande stap vermenigvuldigen we met de opgegeven jaaromzet.¹⁴⁸ Uit deze vermenigvuldiging volgen de boven- en ondergrens van het budgettair belang voor deze respondent
 - Voorbeeld: Een respondent heeft een budgettaire impact van minimaal -21,0% en maximaal -12,6%. Zijn omzet bedraagt €25.000 tot €100.000, waardoor we rekenen met een omzet van €62.500 (zie voetnoot 148). De ondergrens van het budgettair belang bedraagt $-21\% \times €62.500 = (€13.125)$. De bovengrens van het budgettair belang bedraagt $-12,6\% \times €62.500 = (€7.875)$.

De resultaten per respondent kunnen we aggregeren om zicht te krijgen op het budgettair belang van de doelgroep. In Tabel C.1 is weergegeven hoeveel respondenten er zijn per doelgroep en wat de totale omvang van de doelgroepen is (getallen volgen uit hoofdttekst). Aanvullend is ook een gewogen doelgroep bepaald, zodat de resultaten van respondenten die aangeven zowel schrijver als journalist te zijn ook meegenomen kunnen worden in de analyse. In deze gewogen doelgroep is aangenomen dat 24% van de in totaal 24.300 schrijvers en journalisten enkel schrijver is, 53% enkel schrijver is en 23% zowel schrijver als journalist is.¹⁴⁹

Vervolgens zijn geaggregeerde resultaten weergegeven. De gemiddelde budgettaire impact (ondergrens) is het gemiddelde van de budgettaire impact (ondergrens) per respondent die volgt uit de hierboven beschreven eerste stap.¹⁵⁰ Het gemiddelde budgettair belang (ondergrens) is het gemiddelde van het budgettair belang per respondent dat volgt uit de hierboven beschreven tweede stap.¹⁵¹ Door het gemiddelde budgettair belang (onder- en bovengrens) te vermenigvuldigen met de omvang van de (gewogen) doelgroep komen we tot een schatting van de boven- en ondergrens van het (gewogen) budgettair belang van de gehele doelgroep.

¹⁴⁵ 9 combinaties: 0% en 0%, 0% en 10%, 0% en 20%, 10% en 20%, etc.

¹⁴⁶ Wanneer het aandeel inkoopkosten 0% bedraagt en het aandeel omzet aan ondernemers ook 0% bedraagt.

¹⁴⁷ Wanneer het aandeel inkoopkosten 20% bedraagt en het aandeel omzet aan ondernemers ook 20% bedraagt.

¹⁴⁸ Bij bepaling van de omzet zijn de volgende bedragen gehanteerd: €7.500 bij een omzet van minder dan €15.000; €20.000 bij een omzet tussen de €15.000 en €25.000; €62.500 bij een omzet tussen de €25.000 en €100.000; en €200.000 bij een omzet groter dan €100.000.

¹⁴⁹ $88/362 = 24\%$, $192/362 = 53\%$ en $82/362 = 23\%$.

¹⁵⁰ Idem voor bovengrens.

¹⁵¹ Idem voor bovengrens.

Tabel C.1 Berekening budgettair belang schrijvers en journalisten

Doelgroep	Journalisten	Schrijvers	Schrijvers en journalisten	Totaal ¹⁵²
Omvang steekproef	88	192	82	362
Omvang doelgroep	6.300	18.000	-	24.300
Gewogen doelgroep	5.907	12.888	5.504	24.300
Gemiddelde budgettaire impact (ondergrens)	-10,7%	-11,9%	-11,8%	-11,6%
Gemiddelde budgettaire impact (bovengrens)	-2,3%	-3,5%	-3,4%	-3,2%
Gemiddeld budgettair belang (ondergrens)	(€4.487,82)	(€3.266,60)	(€3.472,97)	(€3.610,22)
Gemiddeld budgettair belang (bovengrens)	(€1.105,59)	(€665,39)	(€1.155,00)	(€883,30)
Totaal budgettair belang (ondergrens)	(€28.273.288,24)	(€58.798.839,78)	-	(€87.072.128,01)
Totaal budgettair belang (bovengrens)	(€6.965.205,88)	(€11.976.961,33)	-	(€18.942.167,21)
Totaal budgettair belang (ondergrens, gewogen)	(€26.510.391,81)	(€42.101.268,70)	(€19.116.710,92)	(€87.728.371,44)
Totaal budgettair belang (bovengrens, gewogen)	(€6.530.911,28)	(€8.575.768,99)	(€6.357.604,97)	(€21.464.285,24)

Bron: SEO economisch onderzoek en Dialogic

¹⁵² Gemiddelde totalen zijn weergegeven als gewogen gemiddelde

Bijlage D Interviews

We hebben met vertegenwoordigers van verschillende stakeholders gesproken. Onderstaande tabel geeft de stakeholders weer.

Tabel D.1 Overzicht gesprekspartners

Ministerie van financiën	Beleidsmakers
Ministerie van J&V	Beleidsmakers
Ministerie van OCW	Beleidsmakers
Belastingdienst	Uitvoering
BGNU	Sector
NVJ	Sector
NOC-NSF	Sector
KNVB	Sector
KNLTB	Sector
De Auteursbond	Sector
Nieuw Geneco	Sector
KHN	Sector
EUR	Expert
Nyenrode Business University	Expert
Tilburg University	Expert
RSM Global	Expert
DELA	Gebruiker

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic

Bijlage E Analyse CBS microdata

We hebben de volgende data-ingrepen verricht ter bevordering van de betrouwbaarheid van de data.

- Bij de koppeling van de gegevens uit btw-aangiften met gegevens uit jaarrekeningen (middels bedrijfsgegevens) van vpb-plichtige bedrijven is geconsolideerd om concerns adequaat mee te kunnen nemen. Hierbij is rekening gehouden met bedrijven waarbij sprake leek te zijn van een fiscale eenheid.
 - o De btw-aangifte gegevens zijn allen omgerekend naar jaarcijfers (in plaats van maand0 of kwartaalcijfers)
- Er is gebruik gemaakt van ontsluitingscodes om te bepalen of een waarneming een bedrijf/concern/fiscale eenheid representeerde of dat het maar een gedeelte van een concern/fiscale eenheid representeerde. De laatste groep is weggelaten.
- Aan de hand van ontheffingscodes kon enige mate van vertrouwen ontleent worden aan de bedrijven zonder btw-aangifte. Elke bedrijf in de uiteindelijke dataset had een ontheffingscode waaraan te zien is of een bedrijf uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht of dat BD na onderzoek geen belastingplicht zag (mogelijk vanwege vrijstelling).
- Een aantal waarnemingen betrof bedrijven waarbij de btw-omzet hoger uitviel dan de financiële omzet. Een mogelijke verklaring voor deze waarnemingen is niet eenduidig; bij sommigen kan het een handmatige fout betreffen (correcties komen niet terug in de data), bij anderen kan een mismatch ontstaan tussen de factuurdata (btw) en de datum van inboeking in de financiële administratie (financieel).
- Een deel van de bedrijven had btw-aangifte gegevens waarin de totale belaste omzet significant verschilde van de omzet belast tegen een hoog tarief en de omzet belast tegen een laag tarief. Deze waarnemingen zijn weggelaten.
- Er is tevens ook gekeken naar IB-ondernemers. Gegevens uit jaarverslagen zijn voor deze groep echter niet beschikbaar waardoor de analyse gelimiteerd is tot algemene bedrijfsgegevens en de btw-aangifte. Op deze dataset zijn dezelfde data-ingrepen verricht als hierboven beschreven.

Tabel E.1 Ontheffingscode van bedrijven zonder btw-aangifte

	Aandeel bedrijven vpb-plichtig N = 79	Aandeel bedrijven IB-plichtig N = 1440
Uitsluitend vrijgestelde prestaties	57%	83%
Overig: belastingplicht onderzocht, niet van belang voor de belastingdienst of ontheven van administratieve verplichtingen.	43%	17%

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic op basis van CBS-microdata.

Tabel E.2 Wel of geen teruggaafpositie, bedrijven met btw aangifte

	Aandeel bedrijven vpb-plichtig N = 99	Aandeel bedrijven IB-plichtig N = 440
Nee	72%	72%
Ja	28%	28%

Bron: SEO Economisch Onderzoek en Dialogic op basis van CBS-microdata.

Bijlage F Toetsingskader fiscale regelingen

De vragen van het toetsingskader fiscale regelingen luiden:¹⁵³

1. Is sprake van een heldere probleemstelling?
2. Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?
3. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?
4. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie de voorkeur verdient boven niet-financiële instrumenten?
5. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?
6. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
7. Is de maatregel doeltreffend?
8. Is de maatregel doelmatig?
9. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?
10. Is een horizonbepaling aan de orde?

De vragen voor de drie geëvalueerde regelingen (omzetgrenzen vrijstelling voor fondsenwervende activiteiten is in deze evaluatie niet meegenomen in het toetsingskader omdat het geen optionele vrijstelling betreft):

Tabel F.1 Antwoorden TFR Diensten van lijkbezorgers

Vraag	Antwoord	Waar te vinden in rapport
1	Ja, het is een maatschappelijk/politieke wens	Paragraaf 2.4
2	Nee, het betreft een oude btw-bepaling	Paragraaf 2.4
3	Nee, want het is niet SMART	Paragraaf 2.4
4	Geen marktfalen, wel sprake van maatschappelijke/politieke wens	Paragraaf 2.4
5	n.v.t.	
6	Ja, want administratieve verlichting	Paragraaf 2.4 en 3.1
7	Ja	Paragraaf 3.1
8	Deels	Paragraaf 3.1
9	Ja, want onderdeel reguliere vijfjarige toetsing	Paragraaf 1.1
10	Nee	

Tabel F.2 Antwoorden TFR schrijvers, componisten, journalisten

Vraag	Antwoord	Waar te vinden in rapport
1	Ja, het is een maatschappelijk/politieke wens	Paragraaf 2.5
2	Nee, het betreft een oude btw-bepaling	Paragraaf 2.4
3	Deels, het verlagen van administratieve lasten is duidelijk	Paragraaf 2.5
4	Geen marktfalen, wel sprake van maatschappelijke/politieke wens	Paragraaf 2.5
5	n.v.t.	
6	Ja, want administratieve verlichting	Paragraaf 2.5 en 3.2
7	Deels	Paragraaf 3.2
8	Deels	Paragraaf 3.2
9	Ja, want onderdeel reguliere vijfjarige toetsing	Paragraaf 1.1
10	Nee	

¹⁵³ Zie Rapport 17e Studiegroep Begrotingsruimte, bijlage 13.

Tabel F.3 Antwoorden TFR voordrachten en lezingen

Vraag	Antwoord	Waar te vinden in rapport
1	Ja, het is een maatschappelijk/politieke wens	Paragraaf 2.6
2	Nee, het betreft een oude btw-bepaling	Paragraaf 2.6
3	Nee, want het is niet <i>SMART</i>	Paragraaf 2.6
4	Geen marktfalen	Paragraaf 2.6
5	n.v.t.	
6	Ja, want administratieve verlichting	Paragraaf 2.6 en 3.3
7	Nee	Paragraaf 3.3
8	Nee	Paragraaf 3.3
9	Ja, want onderdeel reguliere vijfjarige toetsing	Paragraaf 1.1
10	Nee	



“De wetenschap dat het goed is.”

SEO Economisch Onderzoek doet onafhankelijk toegepast onderzoek in opdracht van overheid en bedrijfsleven. Ons onderzoek helpt onze opdrachtgevers bij het nemen van beslissingen. SEO Economisch Onderzoek is gelieerd aan de Universiteit van Amsterdam. Dat geeft ons zicht op de nieuwste wetenschappelijke methoden. We hebben geen winstoogmerk en investeren continu in het intellectueel kapitaal van de medewerkers via promotietrajecten, het uitbrengen van wetenschappelijke publicaties, kennisnetwerken en congresbezoek.

SEO-rapport 2025-52
ISBN 978-90-5220-513-7

Informatie & Disclaimer

SEO Economisch Onderzoek heeft op de verkregen informatie en data geen onderzoek uitgevoerd dat het karakter draagt van een accountantscontrole of due diligence. SEO is niet verantwoordelijk voor fouten of omissies in de verkregen informatie en data.

Copyright © 2024 SEO Amsterdam.

Alle rechten voorbehouden. Het is geoorloofd gegevens uit dit rapport te gebruiken in artikelen, onderzoeken en collegesyllabi, mits daarbij de bron duidelijk en nauwkeurig wordt vermeld. Gegevens uit dit rapport mogen niet voor commerciële doeleinden gebruikt worden zonder voorafgaande toestemming van de auteur(s). Toestemming kan worden verkregen via secretariaat@seo.nl.