

# BTW-VERHOGING BEELDENDE KUNST

**PER 1 JANUARI 2011**

*Analyse van een ondoordachte maatregel*

In opdracht van FNV Kiem

en in samenspraak met Beroepsvereniging Beeldend Kunstenaars (BBK), Nederlandse Galerie Associatie (NGA), Stroom en mr. J.A. van den Berg (Jardin Advocaten)

Rotterdam

11 april 2011

## **BTW-VERHOOGING BEELDENE KUNST PER 1 JANUARI 2011**

*Analyse van een ondoordachte maatregel*

### **SAMENVATTING**

- A. Per 1 januari 2011 is het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst (= kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten) afgeschaft. Hierdoor is voortaan 19% btw verschuldigd over de verkopen. Maar kunstenaars en kunsthandelaren maken bezwaar tegen deze btw-verhoging, omdat deze hen aanzienlijk benadeelt.
- B. Het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst bestaat al sinds 1968 om de cumulatie van btw tegen te gaan, die ontstaat doordat particulieren kunstwerken opnieuw in het handelscircuit brengen. Na de invoering van de margeregeling in 1994 bleef het verlaagde btw-tarief bestaan vanwege de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven en Nederlandse kunstenaars.
- C. Het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst wordt mogelijk gemaakt door de btw-richtlijn van de Europese Unie. De meeste EU-landen (en vooral de ons omringende landen) gebruiken het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst.
- D. Volgens Tabel I, onderdeel a, post 29 bij de Wet op de omzetbelasting (OB) 1968 was het verlaagde btw-tarief tot 1 januari 2011 van toepassing op:
  - a. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, voor zover deze worden ingevoerd
  - b. kunstvoorwerpen voor zover deze worden geleverd door:
    - 1. de maker of diens rechtverkrijgende onder algemene titel, of
    - 2. een ondernemer, andere dan een wederverkoper, die ingevolge artikel 15, eerste lid, de belasting ter zake van zijn verkrijging volledig in aftrek brengt
- E. Het kabinet-Rutte heeft op 29 oktober 2010 een wetsvoorstel ingediend om het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst per 1 januari 2011 af te schaffen. De gevolgen van deze maatregel voor de vraaguitval en werkgelegenheid waren echter niet onderzocht. In de Tweede en Eerste Kamer werden de bezwaren tegen deze btw-verhoging overschaduwd door de aandacht voor de btw-verhoging voor de podiumkunsten. Voor de laatste groep werd 6 maanden uitstel gegeven, voor de beeldende kunsten ging de btw-verhoging wel gelijk per 1 januari 2011 in.

- F. De markt voor de beeldende kunst is zeer kwetsbaar, zoals blijkt uit verschillende onderzoeken. In december 2010 publiceerde de Nederlandse Galerie Associatie (NGA) een onderzoek, waaruit een omzetsdaling van 15% - 25% door de recessie in 2008/2009 bleek. Bij de TEFAF in maart 2011 bleken de expediteurs de hogere borgstelling niet te kunnen afgeven, waarna een overgangsregeling door het Ministerie van Financiën werd gecreëerd.
  
- G. De zeer snelle invoering na 2 maanden is in strijd met de ministeriële notitie van 8 oktober 1996, omdat de breuk met het oude recht te groot is en er gerechtvaardigde belangen geschonden worden. Hierbij komt dat de gevolgen voor de vraaguitval niet onderzocht zijn. Ook is er strijdigheid met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name het zorgvuldigheids-, rechtszekerheids- en gelijkheidsbeginsel.
  
- H. Een redelijk uitstel van de btw-verhoging lijkt 6 maanden (gelijk aan podiumkunsten) of 15 maanden (gelijk aan reisbranche) te zijn.
  
- I. Afstel van de btw-verhoging is een politieke keuze. De minister-president kan worden aangesproken op zijn toezegging aan de Eerste Kamer dat hij de maatregel zal heroverwegen als deze onevenredig schade toebrengt aan de sector.

## INLEIDING

1. Per 1 januari 2011 is het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst (= kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten) afgeschaft. Hierdoor is voortaan 19% btw verschuldigd over deze verkopen.
2. Kunstenaars en kunsthandelaren maken bezwaar tegen deze btw-verhoging, omdat zij menen deze niet te kunnen doorberekenen aan de kopers van beeldende kunst dan wel dat zij aanzienlijke vraaguitval ondervinden. Dit is met name het geval als de kopers geen ondernemer zijn voor de omzetbelasting, maar particulieren en vrijgestelde organisaties, en dus de btw niet als voorbelasting kunnen verrekenen.

## HISTORIE VAN VERLAAGDE BTW-TARIEF VOOR BEELDENE KUNST

3. Tot 1 januari 2011 stond in Tabel I, onderdeel a, post 29 bij de Wet op de omzetbelasting (OB) 1968, dat het verlaagde btw-tarief van toepassing was op:
  29.
    - c. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, voor zover deze worden ingevoerd
    - d. kunstvoorwerpen voor zover deze worden geleverd door:
      3. de maker of diens rechtverkrijgende onder algemene titel, of
      4. een ondernemer, andere dan een wederverkoper, die ingevolge artikel 15, eerste lid, de belasting ter zake van zijn verkrijging volledig in aftrek brengt
4. Deze tabelpost is ingevoerd bij wet van 28 juni 1968, Stb. 1968, 329. In de parlementaire geschiedenis in 1968 werd de volgende reden voor deze wetsbepaling gegeven:

De toepassing van het verlaagde tarief voor kunst, antiek, verzamelvoorwerpen en goud vloeit voort uit de wens van de wetgever om de gevolgen te verzachten van cumulatie van omzetbelasting, die zich bij kunst, antiek, verzamelvoorwerpen en goud veelvuldig kan voordoen. Kunst, antiek, verzamelvoorwerpen en goud komen, nadat zij al in bezit van bijvoorbeeld particulieren zijn gekomen, herhaaldelijk opnieuw in het handelscircuit, wat bij doorverkoop opnieuw leidt tot heffing van omzetbelasting. Door toepassing van het verlaagde tarief probeert de wetgever dit effect te mitigeren (Kamerstukken, 22 873, nr. 6, p. 19).

5. Invoering van de margeregeling in art. 28b en 28c Wet OB leidde tot een tekstuele aanpassing van de tabelpost bij wet van 23 december 1994, Stb. 1995, 884, maar niet tot afschaffing van deze tabelpost. In de parlementaire geschiedenis in 1994 werden de volgende overwegingen gegeven, waaronder een nieuwe motivering voor het laten voortbestaan van het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst:

Bij het marge-systeem wordt dubbele heffing voorkomen in alle gevallen waarin een gebruikt goed door een niet-aftrekgerechtigde — veelal een particulier — weer in het handelscircuit wordt gebracht. De handelaar die de in zijn aankoop prijs begrepen (rest-)btw niet kan aftrekken, is bij doorverkoop van dat goed alleen btw verschuldigd over zijn winstmarge (Kamerstukken 23 952, nr. 3, p. 4).

.....

De voorziening hangt samen met de mogelijkheid voor de lid-staten om voor de invoer van deze goederen en de beschreven leveringen van kunstvoorwerpen het verlaagde btw-tarief toe te passen. Zoals ik in paragraaf 1.3 heb aangegeven, stel ik — met het oog op de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven en op de concurrentiepositie van in Nederland wonende kunstenaars ten opzichte van kunstenaars die wonen in derde-landen — voor om van die mogelijkheid gebruik te maken (Kamerstukken 23 952, nr. 3, p. 15).

## **EUROPESE BTW-RICHTLIJN EN NEDERLANDSE WET OB**

6. In art. 103 van Richtlijn 2006/112/EG van de Europese Unie wordt het verlaagde btw-tarief als een mogelijkheid toegestaan. De Nederlandse wettekst is in overeenstemming met de tekst van de btw-richtlijn.
7. De meeste EU-lidstaten passen het verlaagde btw-tarief toe voor kunst- en verzamelvoorwerpen. Zie bijgaand overzicht uit de brief van de staatssecretaris van Financiën van 10 januari 2011.
8. In art. 311 t/m 325 van Richtlijn 2006/112/EG van de Europese Unie wordt de winstmarge-regeling toegestaan in EU-lidstaten en bepaald dat deze ook voor kunstvoorwerpen kan gelden. Ook hier is de Nederlandse wettekst in overeenstemming met de btw-richtlijn.

## **REGEERAKKOORD 2010 EN VOORSTEL BELASTINGPLAN 2011**

9. In het concept-regeerakkoord van 30 september 2011 was op blz. 27 van de Financiële Bijlage bij "hogere lasten" opgenomen, dat het btw-tarief voor "podiumkunsten (niet circussen en bioscopen) en kunst en verzamelvoorwerpen" zou worden verhoogd naar het algemene tarief. Dit zou vanaf 2011 een hogere belastingopbrengst van 90 miljoen euro per jaar geven.
10. Op 29 oktober 2010 diende de staatssecretaris van Financiën Weekers (VVD) een Tweede Nota van Wijziging in bij het Belastingplan 2011, dat op Prinsjesdag was aangeboden aan de Tweede kamer. In deze Tweede Nota van Wijziging werd het concrete voorstel tot afschaffing van het verlaagde btw-tarief voor podiumkunsten en kunst- en verzamelvoorwerpen opgenomen. Daarmee werd voorgesteld om post a-29 van Tabel I bij de Wet OB per 1 januari 2011 te schrappen.

11. In de Memorie van Toelichting (MvT) bij de Tweede Nota van Wijziging Belastingplan 2011 staat het volgende:

## 1 Inleiding

Het Regeerakkoord Vrijheid en verantwoordelijkheid (hierna: Regeerakkoord) bevat enkele afspraken over fiscale maatregelen. Deze maatregelen staan primair in het teken van het weer gezond maken van de overheidsfinanciën. Door de vergrijzing, de kredietcrisis en de Europese schuldencrisis is het saneren van de overheidsfinanciën een harde noodzaak. Bij de keuze voor de maatregelen is allereerst gekeken naar de zogenoemde belastinguitgaven. Kort gezegd zijn dit voorzieningen in de wet die niet in overeenstemming zijn met de primaire heffingsstructuur van de diverse heffingswetten. Deze belastinguitgaven zijn in het verleden, op basis van de toen gemaakte politieke keuzes, ingevoerd. Het kabinet heeft op basis van de afspraken in het Regeerakkoord nieuwe politieke keuzes gemaakt.

## 2 Verhoging btw op podiumkunsten en kunst- en verzamelvoorwerpen

### 2.1 Verhoging btw op podiumkunsten

In het Regeerakkoord heeft een weging plaatsgevonden over het al dan niet continueren van fiscale faciliteiten en het inzetten van de daarmee gepaard gaande opbrengst voor andere doeleinden. Zoals blijkt uit het Regeerakkoord wil het huidige kabinet op het terrein van cultuur meer ruimte geven aan de samenleving en particulier initiatief en de overheidsbemoeienis beperken. Het kabinet wil meer aandacht schenken aan de verdien capaciteit van cultuur en culturele instellingen en kunstenaars stimuleren meer ondernemend te worden en een groter deel van hun inkomsten zelf te verwerven.

.....

### 4.2 Verhoging btw kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen en antiques

Kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen en antiques worden eveneens onder het algemene btw-tarief gebracht. De achterliggende reden van het van toepassing verklaren van het verlaagde btw-tarief op kunst en verzamelvoorwerpen was het voorkomen of het verzachten van cumulatie van belasting. Kunst en verzamelvoorwerpen zijn namelijk goederen die gedurende hun doorgaans lange bestaan meer dan eens opnieuw in het handelsverkeer kunnen opduiken. Juist bij deze goederen kan zich dan ook cumulatie voordoen. De invoering van de zogenoemde marge-regeling waarbij uitsluitend omzetbelasting verschuldigd is over de winstmarge van de handelaar, voorkomt deze dubbele heffing. Daarmee is het verlaagde btw-tarief niet meer nodig ter voorkoming van cumulatie.

De gevolgen van de verhoging van het btw-tarief voor de verkopen van kunst en antiek zijn, evenals bij podiumkunsten, afhankelijk van de mate van vraaguitval. Kwantitatieve gegevens hierover zijn niet voorhanden, maar verwacht mag worden dat ook hier vooral gezinnen met hogere inkomens tot de doelgroep van deze verkopen behoren.

Het valt op dat in deze Memorie van Toelichting (MvT) wordt nagelaten om de motivering voor de voortzetting van het lage btw-tarief bij de invoering van de margeregeling in 1994 te vermelden, namelijk "de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven en de concurrentiepositie van in Nederland wonende kunstenaars ten opzichte van kunstenaars die wonen in derde-landen" (zie onderdeel 5).

12. Podiumkunst en bioscopen en vraaguitval volgens rapport Ape (MvT): in de MvT bij de Tweede Nota van Wijziging Belastingplan 2011 staat in onderdeel 2.1 de motivering waarom het btw-tarief voor de podiumkunst wel en voor de bioscopen niet zou worden verhoogd. Hiervoor wordt geciteerd uit het rapport van het bureau Aarts De Jong Wilms Goudriaan Public Economics (Ape) van september 2008, dat in opdracht van het Ministerie van OCW werd opgesteld. De vraaguitval door de btw-verhoging zou voor de podiumkunst 4,3% en voor de bioscopen 7,1% bedragen:

Uit het evaluatierapport van het verlaagde btw-tarief voor cultuur en media kunnen de gevolgen van de verhoging van het btw-tarief voor de vraag naar gesubsidieerde podiumkunsten worden afgeleid. Een btw-stijging van 6% naar 19% (een prijsverhoging van 12,3%) leidt op lange termijn tot een vraaguitval van 4,3%. Uit hetzelfde rapport is overigens af te leiden dat bij bioscopen bij eenzelfde btw-verhoging de vraaguitval 65% hoger uitvalt (7,1%). Deze lage prijselasticiteit voor gesubsidieerde podiumkunsten zal mede veroorzaakt worden doordat relatief veel hoge inkomens hiervan gebruik maken. Uit de SCP publicatie Publieke productie en persoonlijk profijt uit 2006 blijkt dat gezinnen met de hoogste inkomens tot bijna zesmaal meer profiteren van subsidies voor de podiumkunsten dan de laagste inkomens. Gelijksortige cijfers met betrekking tot niet gesubsidieerde podiumkunsten zijn niet beschikbaar.

Voor dit rapport van 2008 werden de gevolgen van een eventuele btw-verhoging voor de beeldende kunst niet onderzocht. Het is daarmee onduidelijk wat de gevolgen voor de vraaguitval in de beeldende zouden zijn als het btw-tarief verhoogd zou worden van 6% naar 19%.

13. Overgangsrecht in Tweede Nota van Wijziging (art. XXIXB): voor de podiumkunsten werd overgangsrecht voorzien door de betalingen die vóór 31 december 2010 werden ontvangen voor entreekaarten voor voorstellingen die na 31 december 2010 zouden plaatsvinden, toch tegen het btw-tarief van 6% te belasten. Voor de beeldende kunst werd geen overgangsrecht opgenomen.

## **BEHANDELING IN TWEDE EN EERSTE KAMER**

14. Tweede Kamer: tijdens de behandeling van de Tweede Nota van Wijziging was er veel aandacht voor de btw-verhoging van kunst, waarbij er afwisselend ook het woord podiumkunst werd gebruikt. De VVD liet weten gevoelig te zijn voor de kritiek dat het regeerakkoord inconsistent was op het punt dat de cultuursector meer eigen inkomsten zou moeten gaan verwerven en minder afhankelijk van subsidie zou moeten zijn, terwijl daarnaast werd voorgesteld om de btw te verhogen. De oppositiepartijen kwamen met voorstellen voor alternatieve financiering, waardoor de btw-verhoging niet door zou hoeven te gaan. Op 9 november 2011 liet de PVV via een persbericht weten aan de btw-verhoging

vast te houden en er niets voor te voelen om andere belastingen te verhogen. Vervolgens voegden VVD en CDA zich daarbij in het plenaire debat in de Tweede Kamer.

15. Notitie over podiumkunsten t.b.v. Eerste Kamer: op 6 december 2010 boden het adviesbureau De Brauw Blackstone Westbroek en het onderzoeksbureau SEO een notitie aan de Eerste Kamer aan. Daarin hadden zij de rechtmatigheid en de gevolgen van de btw-verhoging onderzocht. Zij concludeerden dat er strijdigheid is met de btw-richtlijn van de Europese Unie, omdat de podiumkunsten in één categorie worden genoemd met musea, bioscopen, circussen, kermessen, attractieparken en sportwedstrijden, waarvoor in Nederland het lage btw-tarief wel blijft bestaan. Het Europees Gerechtshof heeft geoordeeld dat dit onderscheid wel mag worden gemaakt, maar dat daardoor geen concurrentievervalsing mag ontstaan. De onderzoekers laten met cijfers en publicaties zien dat het publiek wel andere keuzes maakt als de prijs van een van de diensten omhoog gaat., waardoor er dus concurrentievervalsing is. En dus komen zij tot de conclusie tot het verschil in btw-tarieven voor deze gelijksoortige diensten in strijd is met de btw-richtlijn van de EU. Ook concluderen de onderzoekers dat een verhoging van het btw-tarief ten koste zal gaan van de werkgelegenheid in de podiumkunsten.
16. Eerste Kamer: tijdens de behandeling in de Eerste Kamer werd een motie aangenomen, die opriep tot afstel van de btw-verhoging voor de podiumkunst. Er werd niet gesproken over de beeldende kunst. De staatssecretaris van Financiën liet weten dat de extra belastingopbrengst van de btw-verhoging van de podiumkunst 48 miljoen euro van de 90 miljoen euro zou gaan bedragen. Het belang van de beeldende kunst is dus 42 miljoen euro. In zijn brief van 20 december 2010 liet de minister-president weten niets te voelen voor afstel van de btw-verhoging, maar hij zegde wel toe om de ontwikkelingen in de komende periode nauwgezet te volgen. In het plenaire debat deed de staatssecretaris van Financiën vervolgens de toezegging dat de btw-verhoging met een half jaar werd uitgesteld, maar uitsluitend voor de podiumkunst, waarna werd ingestemd met het Belastingplan 2011. Een SP-motie waarin werd opgeroepen om af te zien van de btw-verhoging voor de beeldende kunst haalde geen meerderheid.
17. Beleidsbesluit: op 21 december 2010 werd het uitstel van de btw-verhoging voor de podiumkunsten in een beleidsbesluit vastgelegd.

## **ONTWIKKELINGEN IN 2011**

18. Kamervragen over buitenlandroutes: op 10 januari 2011 beantwoordde de staatssecretaris van Financiën kamervragen over mogelijke buitenlandroutes voor beeldende kunst. Hiermee kan gebruik gemaakt worden van lagere btw-tarieven van andere EU-landen, mits aan de juiste voorwaarden wordt voldaan. De staatssecretaris liet weten dat hij deze routes accepteert als deze reëel zijn.
19. Kamervragen over TEFAF: op 1 maart 2011 beantwoordde de staatssecretaris van Financiën kamervragen over de kunstbeurs TEFAF, die van 18 t/m 29 maart 2011 zal plaats-

vinden in Maastricht. De kamerleden Van der Werf en Omtzigt (CDA) hadden vragen gesteld over de problemen die expediteurs ondervonden bij de borgstelling voor de btw bij tijdelijke invoer. Kunstbeurzen betrekken veel kunst uit het buitenland en zouden aan de grens btw moeten betalen, tenzij de expediteurs een borg stellen ter grootte van de btw op de ingevoerde kunst. Deze borg moet in 2011 echter ruim 3 maal zo hoog zijn als voorheen vanwege het hogere btw-tarief. De staatssecretaris heeft nu toegestaan dat deze borg eenmalig nog op het oude, lage btw-tarief mag worden gebaseerd.

## **KWESTBARE MARKT EN INKOMENSPOSITIE VAN BEELDEND KUNSTENAARS**

20. Uit onderzoeken blijkt dat de markt voor de beeldende kunst zeer kwetsbaar is en de financiële positie van beeldend kunstenaars erg moeilijk is. Zie o.m. het onderzoek van Brouwer en Zijderveld van juni 2003, in opdracht van het Ministerie van OCW, Directie Kunsten.
  
21. De Nederlandse Galerie Associatie (NGA) liet in 2010 voor de tweede maal een marktonderzoek uitvoeren onder afnemers van moderne en hedendaagse beeldende kunst, dit maal door EIM en Motivaction. In deze herhalingsmeting (het eerste onderzoek was in 2006) is er speciale aandacht voor de effecten van de huidige maatschappelijke, culturele en economische ontwikkelingen op de vraag naar beeldende kunst. Uit het onderzoek blijkt dat de economische crisis de kunstsector niet ongemoeid heeft gelaten. De brancheomzet is scherp teruggevallen en een derde van de kunstkopers verwacht in de toekomst minder kunst te kopen. De NGA meent dat het besluit om de btw voor kunstvoorwerpen van het lage naar het hoge btw-tarief te brengen rampzalig is voor de branche. Zij verwacht een verdere verslechtering van de omzetten in de beeldende kunstsector, sluiting van galeries, verplaatsing van de kunsthandel naar het buitenland.

De onderzoeken van EIM en Motivaction geven de volgende uitkomsten:

- Brancheomzet valt in 2009 scherp terug. De brancheomzet daalde in de periode 2008 t/m 2009 met ongeveer 15%. Volgens eigen NGA onderzoek onder NGA-leden met 25 %.
- Recessie grote boosdoener omzetsdaling. Een kwart van de galeriehouders denkt dat de huidige economische recessie 11 tot 25% aan omzet heeft gekost. Een op de vijf is zelfs van mening dat de omzet daardoor met 26 tot 50% achter is gebleven.
- Beursdeelname sterk toegenomen. In 2009 nam 45% van de galeries deel aan een of meer beurzen, tegen 34% in 2005.
- Crisis is voor eenderde van de kunstkopers van invloed op koopgedrag.
- Een kwart van de kunstkopers geeft minder uit aan kunst.
- Bijna eenderde van de kunstkopers verwacht de komende drie jaar minder kunst te kopen. 25% van de verzamelaars en 31% van de incidentele kopers verwacht minder kunst te gaan kopen in de komende 3 jaar.
- Internet is voornamelijk oriëntatiekanaal. Het aantal galeries met een eigen website is in de afgelopen 4 jaar met 20% toegenomen en ligt nu op ruim 90% van het totaal. Het belang van kunstaankopen via het internet is over het algemeen nog gering, maar sommige galeries realiseren zo meer dan 10% van hun omzet.

22. De kwetsbaarheid van de beeldende kunstmarkt blijkt eveneens uit de kamervragen over de TEFAF. De kunstbeurs en de expediteurs bleken niet in staat om zich in korte tijd in te stellen op de hogere btw, die leidde tot een hogere borgstelling voor tijdelijk ingevoerde kunst. De staatssecretaris zegde na kamervragen uitstel toe door de borg op het btw-tarief van vóór 2011 te baseren.

## **JURIDISCHE BEZWAREN TEGEN BTW-VERHOGING**

23. Na het voorgaande is de vraag of de juridische bezwaren kunnen leiden tot uitstel óf bij voorkeur afstel van de btw-verhoging.
24. Uitstel van de btw-verhoging zou kunnen worden gebaseerd op de Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking van de staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 1996<sup>1</sup>. Daarin zegt de staatssecretaris het volgende over eerbiedigende of uitgestelde werking:

### 4 Criteria voor het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking

Door het verlenen van eerbiedigende of uitgestelde werking blijft een reeds geldende regeling blijvend (eerbiedigende werking) of voor een bepaalde periode (uitgestelde werking) van toepassing op nader aangeduide feiten of verhoudingen.

Het toekennen van eerbiedigende of uitgestelde werking kan wenselijk zijn indien het aan de nieuwe regeling voorafgaande rechtsregime heeft geleid tot het ontstaan van gerechtvaardigde verwachtingen omtrent het voortduren van situaties dan wel het al dan niet intreden van aan bepaalde handelingen verbonden rechtsgevolgen, aan welke verwachtingen de nieuwe regeling afbreuk zal doen. In hoeverre deze gerechtvaardigde verwachtingen gehonoreerd moeten worden, hangt in de eerste plaats af van de vraag of de overwegingen die geleid hebben tot het tot stand brengen van de nieuwe regeling, daartoe de ruimte laten. Ook de eerbiedigende werking kent dus een beleidsmatige afweging en een belangenafweging. Daarbij is het karakter van de nieuwe regeling van belang. Indien de regeling een lastenverzwaring voor de belastingplichtige oplevert of een verscherping van de wettelijke bepalingen inhoudt is er, eerder dan in geval van lastenverlichting, aanleiding te denken aan overgangsbepalingen met eerbiediging van oud recht. Verder is van belang dat eerbiedigende werking een bepaalde ongelijke behandeling meebrengt, omdat op bepaalde feiten en verhoudingen de nieuwe regeling van toepassing is terwijl op andere feiten en omstandigheden de daarvoor geldende regeling van toepassing blijft. Voorts spelen het realiteitsgehalte van de verwachtingen en de daarbij betrokken belangen een rol.

Eerbiedigende of uitgestelde werking zal met name worden verleend als de wetgever meent dat de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht te groot is en de toepassing van de nieuwe regeling gerechtvaardigde belangen zou schenden, welke zijn ontstaan door onder de oude regeling ingenomen posities die niet of nauwelijks meer kunnen worden veranderd. In dit verband is nog van belang dat in artikel 6:258 van het Burgerlijk Wetboek is bepaald dat de rechter op verlangen van een der partijen de gevol-

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 212, nr. 1, V-N 1996/2772.5

gen van een overeenkomst kan wijzigen of deze geheel of gedeeltelijk kan ontbinden op grond van onvoorziene omstandigheden welke van dien aard zijn dat de wederpartij naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid ongewijzigde instandhouding van de overeenkomst niet mag verwachten. Een onvoorziene omstandigheid als hier bedoeld zou kunnen worden gevormd door een wetswijziging waaraan geen eerbiedigende werking is toegekend.

Het zou echter onjuist zijn te stellen dat in zijn algemeenheid bij wetswijzigingen rekening dient te worden gehouden met door de belastingwet eerder opgewekte verwachtingen. Deze opvatting zou immers tot gevolg hebben dat nauwelijks nog wetswijzigingen kunnen worden doorgevoerd. Dit geldt te meer indien het kabinet in een daartoe strekkende mededeling heeft laten blijken dat bepalingen waarop die verwachtingen zijn gebaseerd binnen afzienbare tijd zullen worden gewijzigd, bijvoorbeeld in verband met misbruik of oneigenlijk gebruik.

Bij het opstellen van toekomstige fiscale regelgeving zal het bovenstaande tot richtsnoer worden genomen.

Het lijkt er op dat bij de btw-verhoging voor beeldende kunst de breuk van de nieuwe regeling met het oude recht te groot is om in zo'n korte tijd in te voeren, namelijk in drie maanden tijd (vanaf het concept-regeerakkoord) c.q. twee maanden tijd (vanaf de Tweede Nota van Wijziging op het Belastingplan 2011). Vooral omdat het verlaagde btw-tarief voor beeldende kunst al sinds 1 januari 1969 bestaat en de gevolgen voor de vraaguitval niet zijn onderzocht (volgens de MvT bij de Tweede NvW).

25. De termijn van invoering is zodanig kort dat deze in strijd is met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.
- a. De overheid moet een besluit zorgvuldig voorbereiden en nemen: een correcte behandeling van de burger, zorgvuldig onderzoek naar de feiten en belangen, procedure goed volgen en deugdelijke besluitvorming. O.m. door geen onderzoek naar de vraaguitval bij de beeldende kunst door de btw-verhoging te doen, maar wel te besluiten de btw-verhoging bij bioscopen achterwege te laten vanwege een vraaguitval van 7,1%, heeft de overheid in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel gehandeld. Dit geldt ook voor de suggestieve opmerking dat beeldende kunst vooral aangeschaft wordt door mensen met hoge inkomens, want hiermee wordt geen rekening gehouden met kunstkopers met lagere inkomens.
  - b. De Hoge Raad heeft onder meer in het Harmonisatiearrest van 14 april 1989, NJ 1989, 468, r.o. 3.1 beslist dat de wetgever zich aan het rechtszekerheidsbeginsel moet houden. De overheid moet zijn besluiten zo formuleren dat de burger precies weet waar hij aan toe is of wat de overheid van hem verlangt. Bovendien moet de overheid de geldende rechtsregels juist en consequent toepassen. Door zowel in het wetsvoorstel als in de Tweede en Eerste Kamer de begrippen "kunst" en "podiumkunst" door elkaar te gebruiken, werd gesuggereerd dat de behandeling voor de gehele kunstensector zou gelden. Pas na de plenaire behandeling in de Eerste Kamer op 21 december 2010 bleek dat een onderscheid werd gemaakt tussen beeldende kunst en podiumkunst, hetgeen in strijd is met het rechtszekerheidsbeginsel.

Ook is het weglaten en dus niet bespreken in de MvT op de Tweede NvW bij het Belastingplan 2011 van de motivering van het laten voortbestaan van het lage btw-tarief voor beeldende kunst bij de invoering van de margeregeling in 1994 in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel.

- c. Er is ook sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel. Behalve voor de kunstensector werd ook de reisbranche met een nieuwe btw-regeling geconfronteerd. Om vergelijkbare overgangsproblemen als waarmee de kunstensector werd geconfronteerd, namelijk problemen met aanpassingen in de markt en het respecteren van geoffreerde prijzen, gedane aanbiedingen en gemaakte afspraken werd gekozen voor een inwerkingtreding per 1 april 2012 (Overige fiscale maatregelen 2011, Memorie van Toelichting, blz. 11).
- Tevens is er strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel omdat voor de podiumkunsten eerst al een overgangsregeling in het wetsvoorstel was opgenomen en later in de Eerste Kamer uitstel met 6 maanden werd toegezegd (Staatssecretaris van Financiën 21 december 2010, nr. DV2010-537M, Staatscourant 2010, 21338).
26. Een redelijk uitstel lijkt op z'n minst eenzelfde uitstel als de Eerste Kamer aan de podiumkunsten heeft toegestaan, namelijk met 6 maanden tot 1 juli 2011. Maar gezien de onduidelijkheid over de vraaguitval zou ook een langer uitstel als redelijk kunnen zijn, zoals het uitstel met 15 maanden tot 1 april 2012 voor de nieuwe btw-regeling voor de reisbranche.
27. Afstel van de btw-verhoging lijkt op dit moment juridisch niet mogelijk. De btw-richtlijn van de EU biedt slechts de optie van het verlaagde btw-tarief en geen verplichting, terwijl anders dan bij de podiumkunsten geen ongelijke behandeling met gelijksoortige diensten plaatsvindt.

## **POLITIEKE MOGELIJKHEDEN**

28. Vervolgens is het de vraag of er politieke mogelijkheden zijn om de btw-verhoging tegen te gaan.
29. De minister-president heeft in zijn brief aan Eerste Kamer van 20 december 2010 toegezegd, dat hij de gevolgen van de vraaguitval voor de podiumkunsten nauwgezet zal volgen:

..... Dit neemt niet weg dat het kabinet gevoelig is voor de zorgen die door uw Kamer zijn uitgesproken met betrekking tot de effecten van de btw-verhoging op de bezoekersaantallen. Het kabinet doet nadrukkelijk de toezegging de ontwikkelingen de komende periode nauwgezet te volgen. Het kabinet zal die afzetten tegen de veronderstellingen die zijn gehanteerd. Het kabinet zal nauw contact houden met de sector en daarbij alle beschikbare informatie benutten. Wanneer blijkt dat de maatregel onevenredig schade toebrengt aan de sector, dan zal het kabinet dit nadrukkelijk bezien mede in het kader van de uitwerking van de Fiscale Agenda 2011 2015 (de zgn. startbrief), die zoals u bekend, in het volgend voorjaar aan de Tweede Kamer wordt gezonden. ....

Het kabinet en de Tweede en Eerste Kamer kunnen hierop ook worden aangesproken als het gaat om de gevolgen voor de beeldende kunst. Vooral omdat er over de vraaguitval in de beeldende kunst geen veronderstellingen zijn gemaakt, omdat deze niet zijn onderzocht in het rapport van Ape van 2008 (zie onderdeel 12).

30. De beeldende kunst is in de parlementaire behandeling van de btw-verhoging ondergesneeuwd door het geweld van de belangenorganisaties in de podiumkunst. Tweede kamerleden hebben echter in 2011 wel aandacht besteed aan de gevolgen voor de beeldende kunst, namelijk eerst Koolmees en Van der Ham (D66) en later Van der Werf en Omtzigt (CDA). Er kan op worden aangestuurd dat deze en andere kamerleden nieuwe kamer vragen stellen aan de staatssecretaris van Financiën over de gevolgen van de btw-verhoging voor de beeldende kunst.
  
31. Mogelijk naar één btw-tarief? Het kabinet studeert op de mogelijkheid om het lage btw-tarief af te schaffen en te komen tot één btw-tarief. De staatssecretaris van Financiën heeft hier al enkele malen van laten blijken. Een eerste standpunt wordt verwacht in de startbrief over de Fiscale Agenda 2011-2015, die begin april 2011 naar de Tweede Kamer zal worden gestuurd. Hierna zal geruime tijd een uitgebreide discussie volgen. Mogelijk kan de btw-verhoging voor beeldende kunst worden uitgesteld voor de duur van deze discussie.