



652

Besluit van 4 december 1992 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (vrijstellingen prestaties van onderwijskundige aard en van sociale of culturele aard)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 1991, nr. WV91/443, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Wetgeving Verbruiksbelastingen;

Gelet op artikel 11, eerste lid, aanhef, onderdeel f en onderdeel o, 2°, en artikel 39 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Stb. 329);

De Raad van State gehoord (advies van 15 mei 1992, nr. W06.91.728);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 2 december 1992, nr. WV 92/194, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Wetgeving Verbruiksbelastingen;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I

In het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Stb. 423)¹ worden de volgende wijzigingen aangebracht.

A. In **artikel 5a**, **artikel 7**, eerste lid, **artikel 9**, eerste lid, aanhef, en onderdelen d en e, **artikel 16a**, **artikel 16c**, eerste, tweede en derde lid, **artikel 16d**, **artikel 20**, eerste lid, **artikel 24b**, eerste lid, onderdeel c, en derde, vierde en vijfde lid, onderdelen a en b en **artikel 24 ba**, eerste lid, wordt «letter» telkens vervangen door: onderdeel.

B. In **artikel 5a**, **artikel 7**, eerste lid, **artikel 9**, eerste lid, aanhef, **artikel 18**, tweede en derde lid, **artikel 24b**, eerste lid, onderdeel b, en **artikel 24ba**, eerste lid, wordt «als zijn bedoeld» telkens vervangen door: als bedoeld.

C. **Artikel 8** wordt vervangen door:

Artikel 8

1. Als onderwijs als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2°, van de wet, wordt aangewezen:

a. beroepsopleidingen;

b. algemeen vormend onderwijs, ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs dat is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1^o, van de wet, met uitzondering van het onderwijs dat een vrijetijds-karakter heeft dan wel dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven;

c. muziekonderwijs aan personen jonger dan 21 jaar;

d. bijlessen en tentamen- of examentrainingen die worden verstrekt in het kader van het onderwijs als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet.

2. Onder onderwijs wordt mede begrepen het afnemen van examens ter afsluiting van onderwijs als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet, ook indien dat geschiedt door een ander dan de ondernemer die voor het desbetreffende examen heeft opgeleid.

D. In **artikel 12**, tweede lid, onderdeel b, wordt «het Rijk» vervangen door: Nederland.

E.1. In **artikel 13**, aanhef, wordt «artikel 24» vervangen door: artikel 24, eerste lid,.

E.2. In onderdeel b wordt «het Rijk» vervangen door: Nederland.

F. In **artikel 15** wordt «vis, schaal- en schelpdieren» vervangen door: vis, schaal-, schelp- en weekdieren.

G.1. In **artikel 16**, onderdeel I.b, I.c, III.b en III.c, wordt «onder a» telkens vervangen door: in onderdeel a.

G.2. In onderdeel I.d, II.d en II.f, wordt «onder c» telkens vervangen door: in onderdeel c.

G.3. In onderdeel I.g-7^o wordt «letter g» vervangen door: onderdeel g.

G.4. In onderdeel I.h wordt «onder g-1^o» vervangen door: in onderdeel g-1^o.

G.5. In de algemene aantekeningen wordt in het derde lid «als zijn bedoeld» vervangen door: als bedoeld.

H.1. In **artikel 16b**, eerste en tweede lid, wordt «letters» telkens vervangen door: onderdelen.

H.2. In het derde, vierde en vijfde lid, wordt «letter» telkens vervangen door: onderdeel.

I.1. In **artikel 17**, eerste lid, onderdelen c en d, wordt «onder b» telkens vervangen door: in onderdeel b.

I.2. In het tweede lid wordt «onder b» vervangen door: , onderdeel b,.

J. In **artikel 17a**, wordt «als is bedoeld» vervangen door: als bedoeld.

K. In **artikel 24** wordt «dan zijn bedoeld» vervangen door: dan bedoeld.

L.1. In **artikel 24a**, eerste lid, wordt «binnen het Rijk» vervangen door: in Nederland.

L.2. In het tweede lid wordt «als is bedoeld» vervangen door: als bedoeld.

M. In **artikel 25**, eerste lid, onderdeel b, aanhef, wordt «onder a» vervangen door: onder onderdeel a.

ARTIKEL II

In Bijlage A bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt in onderdeel d «letter b» vervangen door: onderdeel b.

ARTIKEL III

In Bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 worden de volgende wijzigingen aangebracht.

A.1. In **onderdeel a**, aanhef, wordt «als zijn bedoeld» vervangen door: als bedoeld.

A.2. Nummer 5 wordt vervangen door:

5. de Stichting Nationaal Instituut voor Budgetvoorlichting;

A.3. Nummer 6 vervalt.

A.4. Na nummer 38 wordt, onder vervanging van de punt aan het slot door een puntkomma, toegevoegd:

39. het Gemeenschappelijk Instituut voor Maatschappelijke Dienstverlening;

40. de Stichting Consument en Huishouding;

41. de Nederlandse Stomavereniging «Harry Bacon»;

42. de Stichting Recreatie en Voeding voor Kankerpatiënten;

43. de Stichting Nederlands Ontwikkelings- en Ondersteuningsinstituut voor huisarts en eerstelijnszorg, met uitzondering van bouwadviseringsactiviteiten;

44. de Vereniging voor Kunstzinnige Vorming en de daarbij aangesloten instellingen, met uitzondering van het verstrekken van muziekonderwijs;

45. de Stichting «Max Euwe» Centrum;

46. de Stichting Federatie Oud Nederlandse Vaartuigen;

47. het Leger des Heils met uitzondering van de verkoop van oud papier en kleding;

48. de Stichting Nederlands Instituut voor Zorg en Welzijn;

49. de Stichting Informatievoorziening Gehandicapten Nederland;

50. de Stichting Landelijk Centrum Gezondheidsvoorlichting en Opvoeding;

51. de Stichting Gezondheids Expotheek Nederland;

52. de Stichting Maatschappelijke Dienstverlening aan Doven;

53. de Stichting Nationale Contactcommissie Monumentenbescherming;

54. de Stichting Provinciaal Steunpunt Werkgelegenheid;

55. de Boekmanstichting;

56. de Stichting Centrum Innovatie Beroepsonderwijs Bedrijfsleven, alleen voor programma-ontwikkeling en organisatie-ontwikkeling;
57. de Stichting Probrasa;
58. de Stichting Culturele Raad van Zuid-Holland;
59. de Vereniging tegen Kindermishandeling;
60. de Stichting Archeologische Monumentenwacht Nederland;
61. de Stichting Kunst en Cultuur Limburg;
62. de Stichting voor Professionele en Vrijwillige Maatschappelijke Dienstverlening;
63. de Stichting VeM;
64. de Stichting Vrouwenopvang Rijnmond;
65. de Stichting Wegloophuis Psychiatrie;
66. de Stichting voor Kerkelijk Sociale Arbeid;
67. de Stichting Diagonaal;
68. de Stichting SOS Telefonische Hulpdienst Rijnmond;
69. de Stichting Recreatie;
70. de Vereniging Vluchtelingenwerk Rijnmond;
71. de Stichting Provinciale Werkplaats Volwasseneneducatie en Emancipatie;
72. het Katholiek Centrum voor Welzijnsbehartiging;
73. de Stichting Onder Dak;
74. de Stichting Minder Valide Jeugd;
75. de Stichting De Loopplank;
76. de Stichting Samenwerkende Organisaties tegen Kindermishandeling;
77. de Stichting Individueel Beschermingsbeheer Rijnland;
78. de Stichting Saadet;
79. de Fryske Akademy;
80. de Stichting Sociaal Pedagogische Zorg;
81. de Stichting Pluspunt.

B.1. In **onderdeel b**, aanhef, en in nummer 15 wordt «als zijn bedoeld» telkens vervangen door: als bedoeld.

B.2. Aan nummer 16 wordt, onder vervanging van de puntkomma aan het slot door een komma, toegevoegd: mede voor het verstrekken van spijzen en dranken;.

B.3. Na nummer 23 wordt, onder vervanging van de punt aan het slot door een puntkomma, toegevoegd:

24. instellingen voor ambulante geestelijke gezondheidszorg als bedoeld in artikel 1 van het Besluit hulp door of vanwege een regionale instelling voor ambulante geestelijke gezondheidszorg Bijzondere Ziektekostenverzekering (Stcrt. 1981, 251);

25. banenpools als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel d, van de Rijksbijdrageregeling banenpools (Stcrt. 1990, 169), mede voor het ter beschikking stellen van personeel;

26. jeugdwerkgarantieorganisaties als bedoeld in artikel 3 van de Jeugdwerkgarantiewet (Stb. 1991, 250), mede voor het ter beschikking stellen van personeel;

27. onderwijsverzorgingsinstellingen als bedoeld in de Wet op de onderwijsverzorging (Stb. 1986, 635);

28. Regionale Diensten Centra, voor zover het betreft de op grond van de Subsidieregeling Regionale Dienstencentra subsidiabele activiteiten.

C. Na **onderdeel b** wordt toegevoegd:

Algemene aantekening

Als leveringen en diensten van sociale of culturele aard worden niet aangemerkt de leveringen van goederen welke door de in de onderdelen a en b genoemde ondernemers in het kader van arbeidstherapie zijn voortgebracht en de diensten welke door die ondernemers in dat kader worden verricht.

ARTIKEL IV

Artikel I, onderdeel C, vindt op verzoek geen toepassing ten aanzien van prestaties van onderwijsinstellingen, voor zover ter zake van onderwijsprestaties vóór 1 juli 1993 een overeenkomst is gesloten voor een tijdvak dat is aangevangen vóór 1 juli 1993 en dat niet langer is dan één jaar.

ARTIKEL V

Dit besluit treedt in werking met ingang van de eerste kalendermaand na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst, met uitzondering van de artikelen I, onderdeel C, en IV, die in werking treden met ingang van 1 juli 1993.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat daarvan afschrift zal worden gezonden aan de Raad van State.

Het Oude Loo, 4 december 1992

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort

Uitgegeven de *zeventiende* december 1992

De Minister van Justitie,
E. M. H. Hirsch Ballin

¹ Laatstelijk gewijzigd bij koninklijk besluit van 30 september 1992, Stb. 511

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën

Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Nederlandse Staatscourant van 12 januari 1993, nr. 7

NOTA VAN TOELICHTING

1. Inleiding

Gelet op de grote maatschappelijke betekenis van het onderwijs kennen de zesde btw-richtlijn (PbEG 13 juni 1977, nr. L 145) – hierna de richtlijn – en de Wet op de omzetbelasting 1968 (Stb. 329) – hierna de wet – een btw-vrijstelling voor onderwijsprestaties. De vrijstelling in de wet is opgenomen in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, en is nader uitgewerkt in artikel 8 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Stb. 423) – hierna het besluit. De vrijstelling is beperkt tot limitatief opgesomde categorieën onderwijs. Tot nu toe zijn dat het bij of krachtens de onderwijswetten geregelde onderwijs, het onderwijs ter opleiding voor een vak of beroep, het schriftelijk onderwijs en het onderwijs door ondernemers die met het verstrekken van dat onderwijs geen winst beogen.

In de loop van de tijd is gebleken dat met name de vrijstellingen voor het schriftelijk onderwijs en het niet-winstbeogend onderwijs leiden tot concurrentie-verstoring, omdat deze vrijstellingen niet zijn gekoppeld aan de inhoud van het onderwijs, aan de doelgroep of aan het soort onderwijsinstelling, maar uitsluitend afhankelijk zijn van de vorm waarin het onderwijs wordt gegeven. Deze vrijstellingen hebben als zodanig geen basis in de richtlijn.

Het onderhavige wijzigingsbesluit strekt ertoe de onderwijsvrijstelling te herzien. Met name door het vervallen van de vrijstellingen voor de als zodanig omschreven categorieën schriftelijk onderwijs en niet-winstbeogend onderwijs, en doordat de vrijgestelde categorieën onderwijs thans in meer inhoudelijke zin zijn omschreven, zullen de hiervoor aangegeven problemen worden opgelost c.q. tot een aanvaardbaar minimum worden beperkt.

Het wijzigingsbesluit strekt er verder toe in Bijlage B bij het besluit een aantal instellingen op te nemen die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van de sociaal-culturele vrijstelling. Bij brief aan deze instellingen is reeds goedgekeurd dat zij, in afwachting van opnemings in bijlage B, buiten de heffing van omzetbelasting kunnen blijven.

Voorts is een vrijstelling verleend voor de prestaties door banenpools en jeugdwerkgarantie-organisaties. Deze categorieën instellingen beogen additionele werkgelegenheid te bieden aan langdurig werklozen respectievelijk jeugdige werklozen.

Daarnaast zijn leveringen en diensten in het kader van arbeidstherapie in de btw-heffing betrokken.

Ten slotte zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht, die voortvloeien uit de zogeheten Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek.

2. Onderwijsvrijstelling

Artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet bevat een vrijstelling voor het bij of krachtens de onderwijswetten geregelde onderwijs. Tot de inwerkingtreding van het onderhavige besluit voorzag het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in een vrijstelling voor:

- het onderwijs ter opleiding voor een vak of beroep;
- het schriftelijk onderwijs;
- het onderwijs door ondernemers die met het verstrekken van dat onderwijs geen winst beogen.

De onderwijsvrijstelling komt tekstueel nagenoeg overeen met de vrijstelling zoals die gold onder de Wet op de omzetbelasting 1954.

Bij resolutie zijn voorts vrijgesteld:

- privé-lessen die particulier door docenten worden verstrekt en die

betrekking hebben op het in de wet geregelde reguliere onderwijs (Resolutie van 6 juli 1988, nr. VB 87/1557);

– taalonderwijs, in welke vorm dan ook gegeven (Resolutie van 25 februari 1980, nr. 079–270);

– onderwijs in één of enkele onderdelen van het studieprogramma binnen het onderwijs tot opleiding voor een vak of beroep door extern ingeschakelde docenten (Resolutie van 30 mei 1984, nr. 283–18481 en Resolutie van 14 juli 1989, nr. WV 89/203);

– regulier schoolonderwijs dat wordt verstrekt door niet onder overheidstoezicht staande particuliere onderwijsinstellingen en onderwijs dat wordt verzorgd door externe docenten die ten behoeve van dat onderwijs worden ingeschakeld (eerder genoemde resolutie van 6 juli 1988).

De reikwijdte van de vrijstelling voor het onderwijs ter opleiding voor een vak of beroep ten slotte is aangegeven in eerder genoemde resolutie van 14 juli 1989. Ingevolge die resolutie zijn behalve onderwijs dat in strikte zin dient ter opleiding voor een vak of beroep, ook vrijgesteld cursussen die zijn gericht op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkkring.

Bij de aanpassing van de wet aan de richtlijn per 1 januari 1979, is ten departemente onderkend dat de onderwijsvrijstelling niet geheel aansluit bij de vrijstelling voor onderwijsactiviteiten in de richtlijn¹. Zoals ook in de inleiding is aangegeven hebben de vrijstellingen voor het schriftelijk onderwijs en het niet-winstbeogend onderwijs als zodanig in die richtlijn geen rechtstreekse basis. Destijds is echter besloten de ontwikkelingen af te wachten en pas wijzigingen door te voeren als de noodzaak daartoe zich zou voordoen.

Aanleiding voor de herziening van de onderwijsvrijstelling

Zoals in de inleiding reeds is aangegeven is de aanleiding om de onderwijsvrijstelling te herzien met name geweest dat de vrijstelling voor schriftelijk onderwijs en die voor niet-winstbeogend onderwijs, die betrekking hebben op het niet van overheidswege bekostigde (particuliere) onderwijsveld, de laatste jaren meer en meer tot concurrentievervalsing leiden. In enkele gevallen hebben klachten over concurrentievervalsing ertoe geleid dat in de uitvoerende sfeer goedkeurende maatregelen zijn getroffen. Zo heeft de vrijstelling voor schriftelijk taalonderwijs ertoe geleid dat is goedgekeurd dat iedere vorm van taalonderwijs is vrijgesteld, en heeft de vrijstelling voor niet-winstbeogend onderwijs ertoe geleid dat cursussen door winstbeogende ondernemers zijn vrijgesteld, ook indien deze cursussen niet kunnen worden aangemerkt als opleiding voor vak of beroep. Het nadeel hiervan is dat er slechts deeloplossingen worden geboden waarbij een algemene lijn, met bijbehorende toetsingscriteria, ontbreekt. Tevens wordt bij voorbeeld door de vrijstelling voor alle taalonderwijs steeds verder afgeweken van de richtlijn. Ook ontstaat hierdoor de ongewenste situatie dat de onderwijsinstellingen waarop de goedkeuring van toepassing is, naar keuze belast dan wel vrijgesteld kunnen presteren, afhankelijk van de btw-positie van hun afnemers.

Artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet

De onderwijsvormen die op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet zijn vrijgesteld, zijn:

– het zogenoemde bekostigde onderwijs, dat wil zeggen het reguliere onderwijs dat volledig en rechtstreeks uit de openbare kassen wordt bekostigd;

– het zogenoemde aangewezen onderwijs, dat wil zeggen het

¹ Artikel 13, A, lid 1, letters i en j, van de zesde btw-richtlijn voorziet in een vrijstelling voor:

- i. – onderwijs aan kinderen of jongeren,
 - school- of universitair onderwijs,
 - beroepsopleiding en -herscholing,

met inbegrip van diensten en leveringen van goederen die nauw met bovengenoemd onderwijs samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken Lid-Staat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend;

j. privé-lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- of universitair onderwijs.

onderwijs dat is aangewezen op grond van artikel 56 van de Wet op het voortgezet onderwijs (Stb. 1963, 40), op grond van artikel 171 van de Wet op het hoger beroepsonderwijs (Stb. 1985, 80) en op grond van artikel 218 van de Wet op het wetenschappelijk onderwijs (Stb. 1985, 562). Aangewezen onderwijsinstellingen zijn ten aanzien van de in de aanwijzing te vermelden, door die instellingen te verlenen diploma's, doctoraten en getuigschriften van met goed gevolg afgelegde examens, gelijkgesteld met de rijksonderwijsinstellingen. Het aangewezen onderwijs wordt niet geheel uit de openbare kassen bekostigd;

– het zogenoemde erkende onderwijs. Het betreft hier bepaalde soorten onderwijs waarvoor particuliere onderwijsinstellingen bij of krachtens de Wet op de erkende onderwijsinstellingen (Stb. 1985, 407) een erkenning hebben verkregen.

Bij het erkende onderwijs gaat het om onderwijs dat niet uit de openbare kassen wordt bekostigd. De Wet op de erkende onderwijsinstellingen heeft ten doel een net van herkenbaar kwalitatief goede instellingen binnen het bereik van een ieder te brengen. Die kwaliteitsbescherming wordt bereikt doordat in titel III van die wet voorwaarden voor erkenning worden gegeven, die bij voorbeeld betrekking hebben op de kwaliteit van de cursus en de bekwaamheid van de docenten.

Op grond van de Wet op de erkende onderwijsinstellingen kunnen thans instellingen voor schriftelijk onderwijs, instellingen voor onderwijs ter opleiding voor staatsexamens, instellingen voor onderwijs ter opleiding voor vestigingsexamens dan wel instellingen die bij algemene maatregel van bestuur aangewezen vormen van onderwijs verzorgen, een verzoek om erkenning indienen. De vrijstelling voor de desbetreffende instellingen strekt zich uit tot het onder de reikwijdte van de erkenning vallende onderwijs.

De vrijstellingen op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet leiden ertoe dat voor een belangrijk deel van het particuliere onderwijsveld een btw-vrijstelling geldt.

Artikel 8 van het besluit, gebaseerd op artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2°, van de wet, bevatte voor de onderhavige wijziging op het terrein van het particuliere onderwijs verder nog vrijstellingen voor het onderwijs ter opleiding voor een vak of beroep, het schriftelijk onderwijs en het onderwijs door ondernemers die met het verstrekken van dat onderwijs geen winst beogen. De vrijstellingen voor het schriftelijk en niet-winstbeogend onderwijs leidden, zoals ook in deze inleiding is aangegeven, tot concurrentievervalsing. Bovendien hadden deze vrijstellingen als zodanig geen basis in de richtlijn. Om aan deze ongewenste situatie een eind te maken is de vrijstelling voor onderwijsprestaties in het besluit herzien. Deze aanpassing van het besluit leidt ertoe dat de onderwijsvrijstelling meer in overeenstemming is met de richtlijn. De vrijstellingen voor de categorieën schriftelijk onderwijs en niet-winstbeogend onderwijs zijn vervallen. Bovendien is, in overeenstemming met de richtlijn, een btw-vrijstelling opgenomen voor de volgende categorieën onderwijs:

- beroepsopleidingen;
- algemeen vormend onderwijs, ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs dat is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1°, van de wet;
- muziekonderwijs aan personen jonger dan 21 jaar;
- bijlessen en tentamen- of examentrainingen.

Bij de artikelsgewijze toelichting wordt op de meer specifieke aspecten van de vrijstellingen voor de desbetreffende categorieën van onderwijs ingegaan.

De onderhavige herziening heeft tot gevolg dat cursussen die in schriftelijke vorm worden gegeven alsmede cursussen die worden verstrekt door ondernemers die met het verstrekken daarvan geen winst beogen,

niet langer als zodanig zijn vrijgesteld, maar alleen indien die cursussen zijn aan te merken als algemeen vormend onderwijs of als beroepsonderwijs. Ook indien het onderwijs wordt gegeven door een instelling die is erkend op grond van de Wet op de erkende onderwijsinstellingen is de vrijstelling van toepassing. Concreet betekent dit dat de onderwijsvrijstelling niet langer van toepassing is op bij voorbeeld schriftelijke cursussen met een vrije tijds-karakter (cursus bloemschikken, tuinaanleg, gitaarspelen). Ook balletcursussen die worden verstrekt door niet-winstbeogende instellingen zoals bij voorbeeld gemeentelijke balletscholen zullen voortaan in de heffing worden betrokken. Voor muziekonderwijs dat voor een zeer belangrijk deel wordt gevolgd door kinderen of jongeren is een aparte vrijstelling opgenomen. Voor de toepassing van die vrijstelling geldt niet het vereiste van niet-winst beogen, zodat geen sprake is van concurrentieverstoring met commerciële muziekscholen of -leraren. Op taalonderwijs dat in (vrijwel) alle gevallen moet worden aangemerkt als erkend onderwijs, als algemeen vormend onderwijs óf als beroepsopleiding, zal de btw-vrijstelling van toepassing kunnen blijven.

De herziening heeft verder tot gevolg dat een ondernemer die onderwijsprestaties verricht waarvan was goedgekeurd dat zij werden vrijgesteld, niet langer een keuzemogelijkheid heeft tussen vrijgesteld dan wel belast verrichten van die prestaties. In voorkomend geval is de vrijstelling verplicht.

3. Sociaal-culturele vrijstelling

a. Algemeen

In artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet is de mogelijkheid opgenomen, bij algemene maatregel van bestuur vrijstelling van omzetbelasting te verlenen voor leveringen en diensten van sociale of culturele aard. Voorwaarden hierbij zijn dat de ondernemer die de levering of de dienst verricht geen winst beoogt, en dat de vrijstelling niet leidt tot een ernstige verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van ondernemers die winst beogen.

De vrijstelling voor sociale of culturele prestaties is uitgewerkt in artikel 7 van het besluit en bijlage B bij het besluit. Onderdeel a van deze bijlage bevat met name genoemde ondernemers waarvoor de vrijstelling geldt, terwijl in onderdeel b algemeen omschreven categorieën instellingen zijn opgenomen. In artikel 7 van het besluit is, behoudens voor zover in bijlage B anders is bepaald, een aantal prestaties van de vrijstelling uitgezonderd in verband met het concurrentiegevoelige karakter daarvan. Het betreft:

- het verstrekken van spijzen en dranken;
- het verrichten van onderzoek;
- het ter beschikking stellen van personeel;
- het verzorgen van loon- en salarisadministraties, financiële administraties en grootboekadministraties.

Sinds de laatste wijziging van de sociaal-culturele vrijstelling is, naar aanleiding van een aantal verzoeken om een aanwijzing op de voet van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet, goedgekeurd dat een aantal (categorieën) instellingen in afwachting van opnemings in bijlage B reeds buiten de heffing van omzetbelasting blijven. In dit besluit zijn deze goedkeuringen geformaliseerd.

b. Jeugdwerkgarantieplan en banenpools

Bij het onderhavige besluit zijn tevens banenpools en jeugdwerkgarantie-organisaties in bijlage B opgenomen.

Banenpools zijn, als sluitstuk van het arbeidsvoorzieningsbeleid, erop gericht zeer moeilijk bemiddelbare langdurig werklozen met weinig scholing en een verouderde beroepservaring, betaalde arbeid te bieden binnen de collectieve (gesubsidieerde en gepremieerde) sector. Het doel is deze personen uit hun maatschappelijk isolement te halen door ze opnieuw bij het arbeidsproces te betrekken en zoveel mogelijk kansen te bieden op doorstroming naar functies op de reguliere arbeidsmarkt. Vrijstelling voor de prestaties van banenpools, die als sociaal kunnen worden aangemerkt, zal niet leiden tot verstoring van de concurrentieverhoudingen omdat het gaat om elders zeer moeilijk inzetbare langdurig werklozen en omdat uitdrukkelijk slechts sprake is van bezetting van additionele arbeidsplaatsen.

Ook de jeugdwerkgarantie-organisaties die zijn ingesteld bij de Jeugdwerkgarantiewet bieden additionele werkgelegenheid, in dit geval aan jeugdige werklozen. Het daarmee beoogde doel is, door het laten opdoen van werkervaring, de kansen van werkloze jongeren op het verkrijgen van een vaste plaats op de reguliere arbeidsmarkt te vergroten. De prestaties van de jeugdwerkgarantie-organisaties kunnen derhalve als sociaal worden aangemerkt. Gelet op het duidelijke additionele karakter van de garantieplaatsen, dat met name tot uitdrukking komt in de voorwaarde dat de bezetting van de garantieplaats niet mag leiden tot vervanging of verdringing van reguliere arbeid tegen beloning, zal geen sprake zijn van verstoring van de concurrentieverhoudingen.

c. Onderwijsverzorging

Voorts zijn onderwijsverzorgingsinstellingen op verzoek van het Ministerie van Onderwijs en Wetenschappen expliciet onder de reikwijdte van de vrijstelling gebracht. In de artikelsgewijze toelichting wordt op dit onderdeel nader ingegaan.

Dereguleringsaspecten en budgettaire aspecten

Het wijzigingsbesluit is gezien op de criteria uit de beknopte vragenlijst die is opgenomen in de Aanwijzingen inzake de toetsing van ontwerpen van wet en van algemene maatregel van bestuur van de Minister-President d.d. 16 januari 1985 (Stcrt. 18). De strekking van het wijzigingsbesluit is hiervoor aangegeven. De onderwijsvrijstelling hangt samen met bestaande onderwijswetgeving. Voor de uitvoering van het wijzigingsbesluit worden geen nieuwe organen of bestuursinstrumenten in het leven geroepen. Het besluit kan voor onderwijsinstellingen financiële gevolgen hebben doordat in sommige gevallen de btw-positie wijzigt, en doordat de thans bestaande keuzemogelijkheid vervalt om belast dan wel met vrijstelling onderwijsprestaties te verrichten. Afgezien van de, op eigen verzoek, gewijzigde btw-positie van enkele instellingen met betrekking tot de vrijstelling voor sociale of culturele prestaties en de administratieve gevolgen die dit heeft voor deze instellingen, heeft het wijzigingsbesluit geen gevolgen voor het bedrijfsleven. Uit het wijzigingsbesluit vloeien geen lasten voort voor de belastingdienst en particulieren. Er zullen geen personele gevolgen zijn voor de overheid en voor de belastingplichtigen. Gelet op de aard van het wijzigingsbesluit verwacht ik evenmin gevolgen voor de werkdruk van het justitiële apparaat.

Met betrekking tot de budgettaire gevolgen van dit besluit zij het volgende opgemerkt. Waar het de wijziging van de onderwijsvrijstelling betreft zijn deze gevolgen moeilijk te ramen. Een ondernemer die onderwijsprestaties verricht heeft thans in sommige gevallen de keuzemogelijkheid die prestaties zowel vrijgesteld als ook met btw te verrichten, afhankelijk van de btw-positie van zijn afnemer. Aangezien het grootste

deel van het cursusaanbod door aftrekgerechtigde ondernemers wordt afgenomen mag worden aangenomen dat de meeste cursussen nu belast zijn. Na inwerkingtreding van het besluit zullen deze cursussen, voor zover het beroepsgerichte opleidingen betreft, zijn vrijgesteld. Als gevolg daarvan treedt een derving op aan omzetbelasting, voor zover in de huidige situatie btw in rekening wordt gebracht aan niet-btw plichtige lichamen. Anderzijds ontstaat een opbrengst doordat aanbieders van cursussen de aan hen in rekening gebrachte btw niet meer kunnen verrekenen.

De beëindiging van de vrijstelling voor het schriftelijk onderwijs zal niet tot gevolg hebben dat al dat onderwijs belast gaat worden. In voorkomende gevallen zal het schriftelijk onderwijs als beroepsonderwijs zijn aan te merken. Voor zover dit niet het geval is zal de herziening van het btw-regime voor het schriftelijk onderwijs leiden tot enige opbrengst.

Het opnemen van een vrijstelling voor muziekonderwijs aan personen jonger dan 21 jaar is budgettair van weinig belang. Enerzijds zijn de (niet-winst beogende) muziekscholen thans reeds vrijgesteld, terwijl anderzijds de uitbreiding van de vrijstelling tot commerciële muziekleraren niet van groot belang zal zijn omdat velen door toepassing van de kleine ondernemersregeling reeds weinig of geen belasting verschuldigd zijn.

Naar verwachting zijn de budgettaire gevolgen van de herziening van de onderwijsvrijstelling als geheel per saldo te verwaarlozen.

De overige aspecten van dit besluit hebben geen budgettaire gevolgen.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdelen A, B, D, E en G t/m M, Artikel II en Artikel III, onderdelen A.1 en B.1

Deze wijzigingen hebben geen materiële betekenis. Zij behelzen een aanpassing aan de punten 7, laatste zin, en 20 van de bij besluit van de Minister-President van 14 februari 1984, nr. 341078, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 18 april 1986, vastgestelde Aanwijzingen voor de wetgevingstechniek. In de eerste plaats wordt bij verwijzing naar een onderdeel van een artikel, niet meer de aanduiding «letter» maar «onderdeel» gebruikt. In de tweede plaats hangen deze wijzigingen samen met het vervangen van de term «Rijk» door de term «Nederland». Ten slotte zijn enkele tekstuele wijzigingen aangebracht.

Artikel I, onderdeel C

Met betrekking tot de ingevolge artikel I, onderdeel C, vrijgestelde categorieën onderwijs zij het volgende opgemerkt.

a. Beroepsopleidingen

Met de term «beroepsopleidingen» in plaats van de tot dusverre gehanteerde term «onderwijs ter opleiding voor een vak of beroep» is niet beoogd een beperking aan te brengen in de reikwijdte van de desbetreffende vrijstelling. Omdat uit jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie ter zake blijkt dat de term «beroep» mede het engere begrip «vak» omvat, is gekozen voor de term beroepsopleidingen.

De vrijstelling richt zich allereerst op iedere onderwijsvorm die opleidt voor een specifiek beroep of vak of voor een specifieke betrekking dan wel die een bijzondere bekwaamheid verleent om een dergelijk beroep, vak of betrekking uit te oefenen ongeacht de leeftijd en het opleidingsniveau van leerlingen of studenten. Van een bijzondere bekwaamheid is

sprake indien de student een bepaalde kennis of vaardigheid voor een beroep, vak of betrekking nodig heeft. Onder een beroepsopleiding is in dit verband tevens te begrijpen beroepsherscholing. Van beroepsherscholing is bij voorbeeld sprake ingeval van het opnieuw scholen in een beroep c.q. het geven van een nieuwe vakopleiding aan mensen die lange tijd werkloos zijn geweest teneinde hen een beter perspectief op een baan te bieden.

Bij de beoordeling of cursussen kunnen worden aangemerkt als beroepsopleiding, al of niet in het kader van herscholing, kan onder meer worden gelet op de doelgroep waarvoor de cursus is bestemd, de inhoud en omvang van de cursus, het al of niet opleiden voor een erkend vak- of beroepsdiploma en de maatschappelijke betekenis van de cursus welke onder meer kan worden afgeleid uit de omstandigheid dat het gevolgd hebben ervan een vereiste is om in aanmerking te komen voor de vervulling van een bepaald vak, beroep of betrekking.

De vrijstelling ziet voorts op opleidingen die weliswaar niet in strikte zin als beroepsopleidingen kunnen worden aangemerkt, maar die niettemin zijn gericht op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkring. Hiertoe kunnen bij voorbeeld worden gerekend tekstverwerkingscursussen, cursussen administratieve organisatie, managementcursussen, automatiseringscursussen, sollicitatiecursussen, taalcursussen (ook indien bij voorbeeld gericht op allochtonen of meer specifiek op allochtone vrouwen die in het kader van gezinshereniging naar Nederland zijn gekomen) en cursussen stenografie en typevaardigheid. Ook internationaal onderwijs valt onder de vrijstelling. Het gaat hier om vervolgonderwijs dat wordt verstrekt aan personen uit ontwikkelingslanden, die in het eigen land een opleiding en aansluitende werkervaring hebben genoten, en die in Nederland een verdere opleiding krijgen teneinde in hun eigen land hun werk beter te kunnen doen. Voorts kunnen onder de categorie worden gerangschikt de aanvullende beroepsopleidingen die ten behoeve van leraren door diverse kerken worden verzorgd in aansluiting op de theologie-opleiding aan de openbare universiteiten.

Voor het al dan niet van toepassing zijn van de vrijstelling voor vorenbedoelde cursussen is de leeftijd of het opleidingsniveau van de cursisten niet van belang.

De vrijstelling strekt zich tevens uit tot inhoudelijk niet aan toezicht door of vanwege de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast onderworpen beroepsopleidingen, die door reguliere onderwijsinstellingen op contractbasis ten behoeve van derden (particulieren, (semi-)overheidsinstellingen of bedrijven) al of niet via de constructie van een neveninstelling worden verzorgd. Bij voorbeeld door instellingen voor hoger beroepsonderwijs als bedoeld in de Wet op het hoger beroepsonderwijs en door instellingen voor wetenschappelijk onderwijs als bedoeld in de Wet op het wetenschappelijk onderwijs, voor de verzorging van onder meer post-hoger beroepsonderwijs en postacademisch onderwijs.

Gegeven het karakter van het onderwijs dat met het onderhavige onderdeel wordt vrijgesteld, vallen cursussen die niet primair zijn gericht op de vervulling van een beroep, vak of betrekking of die niet zijn gericht op het functioneren in een (toekomstige) werkring, buiten de vrijstelling. Zo kunnen cursussen die een vrije-tijds karakter hebben en cursussen die primair zijn gericht op de verwerving van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer, niet in de vrijstelling delen. Voorbeelden van dergelijke cursussen zijn de opleiding voor het rijbewijs B-E, anti-slipcursussen, bloemschikcursussen, tekencursussen en dergelijke.

Beroepsopleidingen worden doorgaans verstrekt door instellingen die de gehele opleiding verzorgen. Hieraan kunnen op zelfstandige basis werkende docenten zijn verbonden die worden ingeschakeld voor het

lesgeven in één of enkele onderdelen van het studieprogramma. De aldus door deze extern ingeschakelde docenten aan de desbetreffende instelling bewezen diensten zijn eveneens aan te merken als het verstrekken van beroepsopleiding.

b. Algemeen vormend onderwijs, ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs

De onderhavige bepaling strekt ertoe het algemeen vormend onderwijs dat niet reeds ingevolge de wet is vrijgesteld en dat is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod, vrij te stellen van btw. Met het begrip «ontleend aan» is onderwijs bedoeld dat inhoudelijk overeenstemt met, of soortgelijk is aan, het uit de openbare kassen bekostigde aanbod van algemeen vormend onderwijs zoals dat wordt verstrekt door reguliere onderwijsinstellingen.

De vrijstelling ziet allereerst op het zogenoemde contractonderwijs, dat wil zeggen het algemeen vormend onderwijs dat tegen kostendekkend tarief door reguliere onderwijsinstellingen, zoals bij voorbeeld scholen voor voortgezet onderwijs, al of niet via de constructie van een neveninstelling, aan derden (particulieren, (semi-)overheidsinstellingen of bedrijven) wordt verstrekt. Bij dit onderwijs, dat niet krachtens wettelijk voorschrift is onderworpen aan Rijkschooltoezicht of aan een ander inhoudelijk toezicht door of namens de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast, wordt gebruik gemaakt van de bestaande onderwijsinfrastructuur.

Voorts ziet de vrijstelling op het algemeen vormend onderwijs dat door particuliere instellingen (niet zijnde aangewezen of erkende onderwijsinstellingen) en docenten wordt verstrekt en dat inhoudelijk is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod. Daarbij is het karakter van de instelling niet van belang.

Voor de toepassing van de vrijstelling is de vorm waarin het desbetreffende onderwijs wordt gegeven irrelevant. Voorts maakt het geen verschil of het onderwijs bij voorbeeld één of enkele vakken betreft dan wel één of meerdere jaren van het school- of universitair onderwijs bestrijkt. Evenmin is de leeftijd of het opleidingsniveau van degenen aan wie het onderwijs wordt verstrekt van belang.

De vrijstelling is eveneens van toepassing op de prestaties van extern ten behoeve van het desbetreffende onderwijs ingeschakelde op zelfstandige basis werkende leerkrachten.

Voor zover het aan het reguliere onderwijsaanbod ontleende onderwijs een vrijetijds-karakter heeft dan wel dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven, vindt de vrijstelling geen toepassing. Voorbeelden hiervan zijn tekencursussen en handvaardigheidskursussen of lessen die de beoefening van sport ten doel hebben. Deze uitzondering geldt alleen indien op de cursus of de les afzonderlijk kan worden ingeschreven. Indien bij voorbeeld handvaardigheid of sport deel uitmaakt van het totale onderwijspakket dat wordt aangeboden, geldt de vrijstelling ook voor handvaardigheid en sport.

c. Muziekonderwijs aan personen jonger dan 21 jaar

Voor muziekonderwijs aan jongeren is in overeenstemming met de richtlijn een vrijstelling opgenomen. De grens is daarbij gesteld op 21 jaar. Het is niet van belang of de instelling c.q. de ondernemer die het onderwijs verstrekt daarmee winst beoogt.

Teneinde de thans in de praktijk reeds toegepaste vrijstelling voor de in het kader van het reguliere school- en universitaire onderwijs en het in het besluit vrijgestelde onderwijs gegeven bijlessen en tentamen- of examentrainingen te formaliseren, is zij expliciet onder de reikwijdte van de vrijstelling gebracht.

Artikel I, onderdeel F

Op grond van artikel 15 van het besluit geldt het nultarief voor de invoer en de levering aan veilingen van vis die wordt aangebracht per schip dat terugkeert van de visvangst, of per ventjager. De toepassing van het nultarief strekt ertoe de invoerformaliteiten te beperken bij het aan de wal brengen van gevangen vis. Tot 1 januari 1989 was de toepassing van het nultarief beperkt tot de vissoorten die aan het verlaagde tarief waren onderworpen. Sinds 1 januari 1989 geldt het nultarief voor alle vis, alsmede voor schaal- en schelpdieren, omdat vanaf deze datum voor deze zeedieren het verlaagde tarief geldt.

In de praktijk bleek onduidelijkheid te bestaan over de positie van weekdieren. In overeenstemming met de strekking van het nultarief is goedgekeurd dat dit tarief ook kan worden toegepast op weekdieren die worden aangebracht per schip of per ventjager. In dit artikelonderdeel is deze goedkeuring geformaliseerd.

Artikel III, onderdeel A.2

De vrijstelling voor het Nationaal Instituut Budgetvoorlichting was beperkt tot uitsluitend het verzorgen van voorlichting op het gebied van huishoudbudgetten. Voor de beperking blijkt in de praktijk geen aanleiding te bestaan. Zij is derhalve vervallen.

Artikel III, onderdeel A.3

In dit onderdeel is, op verzoek van de instelling zelf, de aanwijzing van het Voorlichtingsbureau voor de Voeding in bijlage B vervallen.

Artikel III, onderdelen A.4 en B.3

In deze onderdelen zijn in de eerste plaats reeds verleende goedkeuringen om prestaties vrijgesteld te verrichten, geformaliseerd. Bij een tweetal instellingen zijn uit een oogpunt van concurrentievervalsing bepaalde activiteiten van de vrijstelling uitgezonderd (onderdeel a van de bijlage, nrs. 43 en 44).

Voorts is een vrijstelling verleend voor de prestaties door banenpools en jeugdwerkgarantie-organisaties (onderdeel b van de bijlage, nrs. 25 en 26). Hierop is in paragraaf 3.b van het algemeen deel van deze toelichting reeds ingegaan. Gezien de aard van de prestaties van deze instellingen is, gebaseerd op artikel 7 van het besluit, expliciet aangegeven dat voor deze categorieën instellingen de vrijstelling tevens geldt voor het ter beschikking stellen van personeel.

Onderwijsverzorgingsinstellingen zijn op verzoek van het ministerie van Onderwijs en Wetenschappen nadrukkelijk onder de reikwijdte van de vrijstelling gebracht (onderdeel b van de bijlage, nr. 27). Onderwijsverzorging beoogt een bijdrage te leveren aan de handhaving en de verbetering van de deugdelijkheid van het onderwijs (voornamelijk basis- en voortgezet onderwijs en lerarenopleidingen) en dient als zodanig een sociaal belang. Onderwijsverzorging is gericht op het versterken van het vermogen van scholen om te komen tot oplossing van problemen

waarvoor zij komen te staan bij de verwezenlijking van hun doelstellingen, alsmede op het systematisch ontwikkelen en verbeteren van het onderwijs. De bijdrage hiertoe bestaat uit dienstverlening op pedagogisch, didactisch, vakinhoudelijk, psychologisch, schoolorganisatorisch en veranderingskundig terrein.

Als onderwijsverzorgingsinstellingen zijn algemene instellingen werkzaam (de landelijke pedagogische centra en schoolbegeleidingsdiensten) alsmede specifieke instellingen (het Instituut voor Onderzoek van het Onderwijs, het Instituut voor Toetsontwikkeling en het Instituut voor Leerplanontwikkeling).

Op het terrein van de onderwijsverzorging zijn geen commerciële instellingen werkzaam, zodat geen sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen.

Artikel III, onderdeel B.2

In dit onderdeel is gebruik gemaakt van de in artikel 7, tweede lid, aanhef, van het besluit voorziene mogelijkheid te bepalen dat (één van) de in dat tweede lid voorkomende algemene uitzonderingen op de vrijstelling in bepaalde gevallen niet geldt. Dit is gebeurd omdat in concreto – instellingen die zich bezighouden met vormingswerk in inter-naatsverband – geen sprake is van een ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen.

Artikel III, onderdeel C

In dit onderdeel is geregeld dat leveringen en diensten die in het kader van arbeidstherapie worden verricht in de heffing worden betrokken. Deze maatregel, die ertoe strekt cumulatie van omzetbelasting te voorkomen, is genomen in overleg met een groot aantal van de desbetreffende instellingen die veelal presteren aan ondernemers die recht hebben op aftrek van de aan hen in rekening gebrachte voorbelasting.

ARTIKEL IV

Teneinde onderwijsinstellingen wier btw-positie door de herziening van de onderwijsvrijstelling wordt gewijzigd, de gelegenheid te geven zich op de nieuw ontstane situatie voor te bereiden is een overgangsregeling opgenomen. Die regeling biedt de mogelijkheid om gedurende maximaal één jaar na de inwerkingtreding van artikel I, onderdeel C, van dit besluit de vóór de herziening geldende situatie te continueren.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. J. J. van Amelsvoort