

Plan van aanpak

Invoering van het BTW-compensatiefonds bij gemeenten/provincies

Inhoud

1. Plan van Aanpak 3

1.1 Inleiding 3

1.2 Financiële consequenties voor de gemeentebegroting 3

1.3 Organisatie invoering BTW-compensatiefonds 4

1.4 Communicatie en voorlichting 5

1.5 Scenario begroting 2003 5

1.6 Beheersing vanaf 2003 7

1.7 Aanpassen administratie 7

1.8 Contracten / samenwerkingsverbanden 8

1.9 Scholing/voorlichting/werkinstructies 9

2 Specifieke onderwerpen 10

2.1 Grondexploitaties 10

2.2. Samenwerkingsverbanden (zie ook bijlage 2 bij Rol van de belastingdienst) 11

2.3. Investerings en verwerking netto-effect 11

2.4. Doorschuif-BTW 12

1. Plan van Aanpak

1.1 Inleiding

De introductie van het BTW-compensatiefonds heeft voor gemeenten en provincies ¹zowel op het gebied van de organisatie, de begrotingsbeheersing als de administratie belangrijke gevolgen. Het is goed vroegtijdig de consequenties van de aanstaande wetwijziging in de vorm van een plan van aanpak voor de individuele gemeenten in beeld te brengen. Als hulpmiddel bij het opstellen van een plan van aanpak wordt hierbij een handreiking gegeven over de onderwerpen die in een dergelijk plan kunnen worden uitgewerkt. Benadrukt wordt dat de impact van het BTW-compensatiefonds per gemeente kan verschillen. Met name de omvang van de gemeente, de complexiteit van de organisatie, het al of niet bestaan van samenwerkingsverbanden en de wijze van begrotingsbeheersing kunnen van invloed zijn op de diepgang van de problematiek.

In deze handreiking worden de volgende onderwerpen nader uitgewerkt:

1. Organisatie introductie BTW-compensatiefonds;
2. Communicatie en voorlichting;
3. Financiële consequenties voor gemeentebegroting (bepaling potentiële compensatie versus uitname uit gemeentefonds);
4. Scenario voor begroting 2003, 2004;
5. Beheersing vanaf 2003;
6. Aanpassen administratie 2003;
7. Contracten;
8. Scholing/voorlichting betrokken administratieve medewerkers;
9. Specifieke onderwerpen.

1.2 Financiële consequenties voor de gemeentebegroting

De gemeentebegroting zal bij de invoering van het BTW-compensatiefonds op onderdelen flinke wijzigingen ondergaan. In hoofdstuk 9 zullen vanwege de korting op het gemeentefonds de baten belangrijk lager uitkomen. Daar staat tegenover dat bij andere begrotingsposten die samenhangen met de overheidstaken van de gemeente het lastenniveau afneemt vanwege het wegvallen van de BTW als kostenpost. Voor het verkrijgen van inzicht in het te verwachten financiële effect van het BTW-compensatiefonds op het saldo van de begroting en op de individuele begrotingshoofdstukken en -functies is het noodzakelijk hiervoor intern een onderzoek uit te voeren. Hierbij zijn de volgende stappen aan te geven:

- identificatie van de begrotingshoofdstukken die samenhangen met overheidsmatige taken (exclusief het geven van openbaar onderwijs);
- bepaling van het niveau van kosten van derden (categorie 3 x);
- eliminatie van kostensoorten waarin geen betaalde BTW begrepen is (huur, verzekeringen, belastingen, interne kosten, etc.);
- schatting van de BTW, begrepen in de (resterende) kosten van derden;
- schatting van de BTW in de overheidsinvesteringen (voorzover niet begrepen in bovenstaande);
- schatting van de werkelijk te compenseren BTW (jaren 2003, 2004, 2005);
- (saldo) verlaging van de begrotingsposten wegens de te compenseren BTW;
- (saldo) verlaging van de begrotingsposten wegens lagere kapitaallasten;
- schatting van de verlaging van de uitkering uit het Gemeentefonds vanaf 2004 op basis van de CEBEON-informatie.

Bij de uitvoering van dit onderzoek is de inzet vanuit de betrokken diensten/sectoren noodzakelijk. Daar is de meeste kennis aanwezig van de samenstelling van de begroting en kosten. Vaak kunnen met behulp van de financiële systemen selecties worden gemaakt op kostensoorten e.d. die bij het bepalen van de "overheids-BTW" gebruikt kunnen worden.

Daarnaast is het aan te bevelen om een dergelijk onderzoek (met name ten aanzien van de investeringen) voor meerdere jaren uit te voeren om eventuele fluctuaties in uitgavenpatroon vast te stellen.

1.3 Organisatie invoering BTW-compensatiefonds

Het BTW-compensatiefonds heeft belangrijke gevolgen voor de gemeente als geheel. Om sturing te kunnen geven aan een goede invoering is het aan te bevelen hiervoor organisatorische maatregelen te nemen bijvoorbeeld in de vorm van het opzetten van een projectorganisatie waarin brede kennis van de gemeente als geheel is vertegenwoordigd en die de nodige slag- en daadkracht heeft.

Hierbij is de betrokkenheid en inbreng nodig van:

- overall-kennis van de gemeentebegroting (Directie Financiën);
- specifieke kennis van organisatie-onderdelen die overheidstaken uitvoeren (sector-/dienstcontrollers);
- kennis/deskundigheid op het gebied van de fiscale regelgeving en van het BTW-compensatiefonds in het bijzonder;
- bestuur, dan wel een mandaat namens het bestuur om aanwijzingen/richtlijnen binnen de gemeente te kunnen geven voor een goede implementatie van het BTW-compensatiefonds.

De belangrijkste taak van een dergelijk projectteam is de algehele planning en control van het invoeringstraject BTW-compensatiefonds; meer specifiek:

- uitwerken van een plan van aanpak voor de gemeente als geheel (zie punten 1.3 t/m 2.4 hierna);
- bewaken van plannings;
- verzorgen van voortgangsrapportages;
- fungeren als aanspreekpunt voor externen (bijvoorbeeld CEBEON);
- fungeren als interne vraagbaak;
- voorbereiden van besluitvorming.

1.4 Communicatie en voorlichting

Naast het voorlichtingsmateriaal dat gemeenten en provincies (hebben) ontvangen is het ook zaak intern de medewerkers voor te lichten over het BTW-compensatiefonds.

Want het aantal medewerkers van een gemeente die met de gevolgen van het BTW-compensatiefonds in aanraking komt kan groot zijn. Hierbij moet niet alleen worden gedacht aan de mensen die betrokken zijn bij de begrotingscyclus en de financiële administratie maar ook aan (sector)managers en projectleiders. De behoefte aan informatie verschilt per discipline en in detaillering.

Aanbevolen wordt de informatievoorziening hierop toe te snijden bijvoorbeeld:

1. Het verspreiden van een algemene brochure binnen de gemeente over het hoe en waarom van het BTW-compensatiefonds; eventueel in combinatie met een algemene presentatie (eenmalig).
2. Gerichte regelmatige voorlichting aan de verschillende disciplines:

- financieel: - gevolgen voor de begroting;

- gevolgen voor de financiële administratie.

- beheersmatig: - gevolgen voor budgetten;

- beslissingen over uit- of investeringen;

- gevolgen voor contractvorming met derden.

3. Centraal aanspreekpunt/vraagbaak instellen voor vraagstukken over BTW-compensatiefonds.

1.5 Scenario begroting 2003

De begroting 2003 komt bij de gemeenten in het voorjaar van 2002 tot stand. Op dat moment zal in de meeste gevallen nog geen goed inzicht bestaan in de consequenties van het BTW-compensatiefonds, omdat het in punt 1.4 genoemd onderzoek nog niet is afgerond. Daarnaast is het jaar 2003 als startjaar van het BTW-compensatiefonds afwijkend van de jaren daarna vanwege de (nog) niet toegepaste uitname uit het gemeentefonds en de netto verwerking van investeringen (zie hoofdstuk 2 hierna). Verder bestaat nog onzekerheid over de uiteindelijk werkelijk te claimen BTW (vanwege de minimumuitkering en de vereveningsfactor).

Voor veel gemeentebesturen zullen bovendien verschuivingen in de uitkomsten van begrotingsposten en de bestemming van een eventueel voordelig saldo consequenties kunnen hebben voor de verdeling van het geld over de verschillende portefeuilles.

Per gemeente zal bepaald moeten worden op welke wijze de consequenties van het BTW-compensatiefonds in de begroting 2003 verwerkt gaan worden. In beginsel is voor 2003 sprake van een voordelig saldo (wel een vordering op het Rijk ter grootte van de compensatie, nog geen uitname). Daarbij moet nog wel het BTW-vraagstuk over investeringen in ogenschouw worden genomen.

Bij het opstellen van de begroting 2003 zijn onder meer de volgende scenario's denkbaar:

a. gevolgen BCF in zijn geheel verwerken; het positief saldo direct aanwenden voor nieuw beleid;

b. gevolgen BCF in zijn geheel direct verwerken; het positief saldo reserveren voor toekomstige nadelen;

c. gevolgen BCF niet in de begroting verwerken, doch separaat met een afzonderlijke nota bij de begroting 2003 de gevolgen van het BCF zichtbaar maken.

Het moge duidelijk zijn dat scenario a alleen te verkiezen is als het verwachte effect van het BCF op de gemeentebegroting als geheel beperkt is en de gemeente over toereikende algemene reserves beschikt.

Scenario b kan worden aanbevolen indien het effect van het BCF op de begrotingsposten redelijk kan worden ingeschat, doch de invloed op de meerjarige kapitaallasten omvangrijk kan zijn.

Voor de gemeenten waarbij het BCF naar verwachting grote invloed zal hebben op de uitkomsten van begrotingsposten en op de uitkomsten per portefeuillehouder binnen het gemeentebestuur is scenario c aan te bevelen. De (financiële) invloed van het BCF - zowel voor 2003 als meerjarig - kan dan het beste via een separate nota aan het bestuur worden voorgelegd, waarbij de volgende punten aandacht behoeven:

* effect op individuele begrotingsposten (portefeuilleverdeling)

* invloed op het begrotingssaldo

* standpuntbepaling btw en investeringen

- * vrijval btw uit bestemmingsreserves en voorzieningen
- * voorstel tot bestemming van het (voordelig 2003) saldo
- * indicatie begrotingsaldi na 2003, met zo nodig dekkingsvoorstellen ingeval van nadeel

In hoofdstuk 4, paragraaf 3.2.1. kunt u meer informatie over de begroting terugvinden.

1.6 Beheersing vanaf 2003

Voor de beheersing en sturing vanaf 2003 zijn twee aspecten relevant:

- het volgen van de uitkomsten (begrotingsbeheersing);
- besluitvorming over uitbesteding/inbesteding.

begrotingsbeheersing

Vanwege het indicatieve karakter van de gemaakte berekeningen van de consequenties van het BTW-compensatiefonds is het raadzaam om de vinger aan de pols te houden van de werkelijk te compenseren BTW (vanaf 2003) versus de uitname uit het gemeentefonds (vanaf 2004). Mogelijkerwijs kan er tussentijds sprake zijn van (forse) mee- of tegenvallers die aanvullende bestuurlijke/politieke besluitvorming tot gevolg kunnen hebben. Vanwege de van jaar op jaar sterk fluctuerende investeringen, is het ook raadzaam om een egalisatiereserve te vormen, waarmee de fluctuaties opgevangen kunnen worden.

uitbesteding/inbesteding

Een van de doelstellingen van het BTW-compensatiefonds is een betere afweging tussen zelf doen en uitbesteden. Om hieraan op een doelmatige wijze invulling te geven is het aan te bevelen hierover spelregels binnen de gemeente af te spreken. Relevante punten daarbij:

- initiatief tot het doen van voorstellen (mede) vanuit de diensten/sectoren laten komen;
- grenzen aangeven in welke gevallen binnen de diensten/sectoren hiertoe mag worden besloten;
- en in welke gevallen bestuurlijke/politieke besluitvorming noodzakelijk is;
- inbouwen van incentives: behaalde voordelen (deels) binnen dienst/sector houden.

1.7 Aanpassen administratie

Het is van belang uiterlijk medio 2002 de gevolgen van het BTW-compensatiefonds voor de administratie van de gemeente in beeld te brengen en voorbereidingen te treffen voor een tijdige invoer. De te compenseren BTW moet afzonderlijk (liefst intra-comptabel) uit de financiële administratie kunnen blijken, zodat hiermee de per kwartaal te compenseren BTW kan worden onderbouwd. In de meeste gevallen zal kunnen worden volstaan met een algemene grootboekrekening (te compenseren overheids-BTW). Kosten en investeringen worden daarmee netto in de administratie verwerkt.

Bij gemeenten die regelmatig geconfronteerd worden met buitenlandse (EU) BTW is het noodzakelijk een (tweede) grootboekrekening te openen, aangezien deze BTW als te compenseren buitenlandse BTW apart op de Opgaaf Compensabele BTW moet worden weergegeven.

Daarnaast is het in voorkomende gevallen aan te bevelen de BTW die afkomstig is uit grondexploitatie (namelijk betreffende de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen), OV-infra-structuren en samenwerkingsverbanden op afzonderlijke grootboekrekeningen als te compenseren BTW op te nemen.

Bijzondere aandacht is verder nodig bij goederen die worden aangeschaft en kosten die worden gemaakt voor mengprestaties (zie ook hoofdstuk 4 van de workshop *Rol van de belastingdienst*). Het is daarbij aan te bevelen in een vroegtijdig stadium afspraken te maken met de Belastingdienst over het hanteren van sleutels voor de toerekening van BTW aan de verschillende categorieën prestaties. Bij het toepassen van deze sleutels kan gekozen worden voor de per geval meest praktische insteek (per factuur of via verzamelboekingen).

Voor de financiële administratie op zich (financiële pakketten) kan het nodig zijn de rapportage- of recapitulatiefuncties uit te breiden, zodanig dat achteraf listings gemaakt kunnen worden van de ingeboekte overheids-BTW bedragen en de bijbehorende basisstukken (audittrail). Dit kan met name relevant zijn voor het kunnen bepalen en onderbouwen van correctieboekingen. Met het oog op interne facturering en afwijkende percentages doorschuif-BTW moeten deze listings apart inzicht kunnen geven in het kostenbedrag en het bijbehorende BTW-bedrag (zie ook punt 2.4 hierna).

1.8 Contracten / samenwerkingsverbanden

Het komt voor dat gemeenten samenwerkingsverbanden zijn aangegaan, respectievelijk contracten hebben afgesloten met derden waarbij feitelijk werkzaamheden op het gebied van de overheidssector zijn uitbesteed terwijl facturering van deze kosten (met BTW) achterwege blijft. Met name bij het uitbesteden van grondexploitaties (al of niet in combinatie met bouwprojecten) wordt veelal een samenstel aan contractafspraken gemaakt. De kosten van de gemeenschapsvoorzieningen worden dan volledig binnen het project gedekt of worden tot een

maximum bedrag met de gemeente verrekenend. Afhankelijk van de omstandigheden kan hierdoor overheids-BTW in de projectkosten achterblijven die vanaf 2003 met het BTW-compensatiefonds zouden kunnen worden verrekenend.

Het is daarom noodzakelijk dergelijke projecten te schonen van deze BTW-component door deze zichtbaar en volledig aan de gemeente met facturen in rekening te laten brengen. Dit laatste kan ertoe leiden dat contracten op andere elementen zullen moeten worden aangepast.

Gezien de vaak lange looptijd van dergelijke projecten is het aan te bevelen zo spoedig mogelijk de volgende activiteiten op te pakken:

- inventariseren van lopende contracten waarbij overheidstaken zijn uitbesteed aan derden en verrekening van kosten (met BTW) niet zichtbaar in de gemeentelijke administratie tot uitdrukking komt;
- zo nodig/mogelijk besprekingen met contractpartijen houden om tot herziening van lopende contracten te komen;
- nieuwe richtlijn/handelwijze voor nieuw op te stellen contracten, inclusief aangepaste prijsstellingen.

1.9 Scholing/voorlichting/werkinstructies

In samenhang met de in onderdeel 1.7 aangegeven veranderingen zal aan het personeel dat met de dagelijkse invoer van facturen en kostenboekingen is belast specifieke voorlichting en instructie gegeven moeten worden. De basis voor de te compenseren overheids-BTW wordt gevormd door de BTW die op facturen is betaald voor de situatie waarbij de gemeente handelt als overheid. Een goede factuurbehandeling is derhalve essentieel. Dit betekent dat medewerkers op financiële administraties van diensten/sectoren die tot nu toe geen bijzondere aandacht besteden aan omzetbelasting specifiek toegesneden aanwijzingen moeten krijgen. Voor diensten/sectoren met mengprestaties levert elke in te boeken factuur een afweging op wat betreft de toewijzing van kosten (en de BTW) aan de overheidssfeer en andere sferen.

Aanbevolen wordt hiervoor een administratieve instructie toegespitst op dienst/sector op te stellen waarbij in ieder geval aandacht wordt geschonken aan de volgende punten:

- korte beschrijving van meest voorkomende activiteiten en daarmee gemoeide kosten en de BTW-sfeer (overheid, ondernemer belast/vrijgesteld, onderwijs);
- te hanteren sleutels bij kosten voor mengprestaties;
- bijbehorende boekingsaanwijzingen (rekeningschema);
- aanwijzingen hoe te handelen bij correctieboekingen.

2 Specifieke onderwerpen

2.1 Grondexploitaties

Dit onderwerp wordt ook behandeld in paragraaf 3.2. van het hoofdstuk over de *Rol van de belastingdienst*.

Voor de uitvoering van grondexploitaties wijzigt de fiscale regeling ingrijpend. De resolutie van 6 augustus 1980, nr 280-10 178 - kortweg BTW-28 - wordt per 31 december 2002 ingetrokken. Dit heeft als gevolg dat de BTW over gemeenschapsvoorzieningen - die nu verrekenbaar is indien en voorzover de kosten in de grondprijzen worden doorberekend - niet meer op aangifte in aftrek mag worden gebracht. Daartegenover staat dat vanaf 1 januari 2003 deze BTW over gemeenschapsvoorzieningen bij het BTW-compensatiefonds kan worden gedeclareerd. Dit kan tot voordelen leiden bij verliesgevende grondexploitaties, dan wel tot kwaliteitsverbeteringen in de openbare ruimte bij neutrale exploitaties.

Voor de lopende grondexploitaties die per 1 januari 2003 nog niet gereed zijn zullen fiscale afrekeningen moeten worden opgesteld op basis van BTW-28, respectievelijk de praktische regeling die eventueel met de fiscus is getroffen. Bij deze afrekening zullen de nog te maken kosten en opbrengsten volgens een reële inschatting in de beschouwingen moeten worden betrokken. Voor het maken van deze fiscale afrekeningen heeft men naar verwachting nog 12 maanden (vanaf 1 januari 2003) de tijd.

Concreet zullen de volgende werkzaamheden moeten worden ingepland:

- actualiseren van alle lopende grondexploitaties;
- herijking van de prognoses voor nog te maken kosten en opbrengsten;
- nacalculatie van de verhaalde BTW over gemeenschapsvoorzieningen op basis van de totale planuitkomsten (inclusief prognoses).

Met deze fiscale nacalculatie wordt de aftrekbare BTW over de periode vóór 2003 definitief vastgesteld evenals het kostendeckingspercentage.

Voor de periode vanaf 2003 zal - evenals in het huidige regime - een scheiding aangebracht moeten worden tussen de kosten voor de bouwkavels enerzijds en de kosten voor de gemeenschapsvoorzieningen anderzijds. Om te komen tot een praktische wijze van toerekenen (bijvoorbeeld m²) is het raadzaam hierover overeenstemming met de Belastingdienst te bereiken.

Punten van aandacht voor de periode vanaf 2003:

- eenheid van registratie (project/bestemmingsplan ?);
- sleutel voor verdeling van kosten over bouwkavel en gemeenschapsvoorzieningen;
- aparte registratie van de BTW over gemeenschapsvoorzieningen (zie onderdeel 1.7 hiervoor).

In hoeverre er een fiscale nacalculatie moet worden gemaakt voor uitbesteedde grondexploitaties of grondexploitaties die in PPS-verband worden uitgevoerd, is nog niet bekend.

2.2. Samenwerkingsverbanden (zie ook bijlage 2 bij *Rol van de belastingdienst*)

Met ingang van 2003 wordt de dienstverlening vanuit samenwerkingsverbanden aan gemeenten in beginsel belast met BTW. Deze BTW kunnen de gemeenten claimen bij het BTW-compensatiefonds.

De kosten van het samenwerkingsverband nemen af doordat BTW over kostenelementen zoals huisvesting, ingehuurde dienstverlening en aangeschafte goederen door dit lichaam op aangifte kunnen worden verrekend. Deze kostenreductie zal via lagere tarieven aan de deelnemende gemeenten ten goede moeten komen.

Voor gemeenten is het noodzakelijk tijdig de volgende werkzaamheden in te plannen:

- inventarisatie van alle samenwerkingsverbanden waarin de gemeente deelneemt;
- overleg starten voor het laten aanpassen van de tarieven;
- in beeld brengen van de consequenties voor de begroting;
- aparte registratie van de BTW over samenwerkingsverbanden (zie onderdeel 3.1. van de workshop *Rol van de belastingdienst*).

Bovenstaande geldt feitelijk ook voor alle zogenaamde gemeentelijke stichtingen en vennootschappen (paragraaf 8, punt 4, van de Toelichting Gemeenten). Voorzover momenteel dienstverlening vrij van BTW plaatsvindt tussen de gemeente en dergelijke lichamen zal dat in beginsel met ingang van 1 januari 2003 worden beëindigd. Conform hetgeen hiervoor is beschreven bij samenwerkingsverbanden zal het noodzakelijk zijn de tarieven (neerwaarts) aan te passen voor de dienstverlening vanuit deze stichtingen en vennootschappen aan de gemeenten.

2.3. Investerings- en verwerking netto-effect

Met betrekking tot investeringsgoederen is onderkend dat het voordelig effect van het kunnen compenseren van de BTW niet volledig wordt behaald bij de aanschaf van deze goederen, doch dat dit over een tijdsbestek van jaren (naar gelang de levensduur) via lagere afschrijvingstermijnen en rentelasten ten gunste van de gemeentebegroting vrij valt. Aangezien de jaarlijkse uitname uit het gemeentefonds mede gebaseerd is op de claim van BTW voor aangeschafte investeringsgoederen kan (tijdelijk) een nadeel bij gemeenten optreden. Als compenserende maatregel is een vertraagde uitname (vanaf 2004 i.p.v. 2003) overeengekomen.

Het is aan de gemeenten te bepalen hoe men wenst om te gaan met deze problematiek. Gekozen kan worden voor het "matching-principle", waarbij het voordeel van 2003 (wel

compensatie, geen uitname) volledig wordt gereserveerd om het verwachte nadelige verschil voor de jaren vanaf 2004 (lagere vordering, hogere uitname) te kunnen opvangen.

Daarentegen kan ook gekozen worden voor het inboeken (via de reserve laten lopen) van het voordeel in 2003 en het verwachte nadeel in de jaren na 2003 opvangen binnen de begroting. Dit laatste scenario is niet aan te bevelen bij gemeenten die niet over voldoende (algemene) reserves beschikt. Punten die bij deze besluitvorming relevant zijn:

- verwachte verschil tussen compensatie en uitname voor de jaren vanaf 2004;
- omvang verwachte investeringen in overheidssfeer in komende jaren (t.o.v. voorliggende jaren);
- BTW-component in aanwezige reserves (en mogelijk voorzieningen) die samenhangen met deze investeringen;
- omvang en ouderdom van de op 31 december 2002 aanwezige investeringsgoederen en daarmee gemoeide kapitaallasten in meerjarenbegrotingen.

Een derde optie is om in 2003 extra af te schrijven, waardoor er geen nadelig verschil ontstaat voor de jaren vanaf 2004.

Meer informatie over dit onderwerp staat in het hoofdstuk *Administratieve Verslaglegging en Comptabiliteitsvoorschriften*.

2.4. Doorschuif-BTW

Ingeval van interne dienstverlening (bijvoorbeeld centrale inkoop) binnen de gemeente is op het moment van inkoop vaak nog niet precies bekend voor welk type activiteiten (overheid, ondernemers belast/vrijgesteld, onderwijs) deze kosten worden gemaakt. Vaak kan dit alleen worden bepaald door de dienst die de prestatie afneemt. Bij het inboeken van de van derden verkregen factuur is derhalve nog niet aan te geven of de BTW op aangifte kan worden verrekend of (vanaf 2003) geclaimd kan worden bij het fonds.

Als oplossing voor dit probleem wordt bij gemeenten wel een systeem van doorschuif-BTW gehanteerd. Hierbij ontvangt de afnemende dienst een factuur waarop de door de aanleverende dienst betaalde inkoop-BTW afzonderlijk wordt vermeld. Wat betreft de behandeling van de overheids-BTW kan worden aangesloten bij de methodiek die wordt toegepast voor de belaste ondernemers-activiteiten. Voor de aanleverende dienst wijzigt er niets; de op facturen betaalde BTW wordt op de interne factuur doorgeschoven naar de afnemende dienst. Attentiepoint bij de aanleverende dienst is dat er (op jaarbasis) niet meer BTW mag worden doorgeschoven dan er op facturen feitelijk is betaald.

De afnemende dienst:

- verrekent de doorgeschoven BTW op aangifte indien de kosten samenhangen met belaste ondernemersactiviteiten;
- claimt de doorgeschoven BTW bij het BTW-compensatiefonds indien de kosten samenhangen met overheidsactiviteiten.

Bij eventuele correcties moet bedacht worden dat de doorschuif-BTW een afwijkend percentage kan uitmaken van het kostenbedrag op de interne factuur; over de eigen gemeentelijke kosten wordt immers geen BTW berekend. Voor correctieboekingen moeten derhalve het oorspronkelijk geboekte BTW-bedrag en het kostenbedrag (afzonderlijk) geselecteerd kunnen worden.

1 Daar waar in de tekst gesproken wordt over 'gemeenten', kan ook 'provincie' gelezen worden.

Administratieve verslaglegging

Comptabiliteitsvoorschriften

Inhoud

1. Inleiding 2

2. Randvoorwaarden 3

2.1 Bestuurs- en managementinformatie 3

2.2. Vertraagde uitname 3

2.3 Wat is compensabel? 7

2.4 Gegevensverstrekking aan de Belastingdienst 7

2.4.1. Kwartaalopgave 7

2.4.2 Opgaaf vierde kwartaal 8

3. Consequenties voor administratie, begrotingscyclus en Comptabiliteitsvoorschriften 11

3.1 Wijzigingen in begroting en de financiële administratie 11

3.1.1. Eenmalige activiteiten 11

3.1.2. Terugkerende activiteiten 12

3.1.3. *Gemengde kosten* 12

3.2. Wijzigingen in de documenten financiële functie 13

3.2.1. *Voorbeeld gemeente X* 13

3.2.2. *Voorbeeld provincie Y* 14

Bijlage: Wijziging in de Comptabiliteitsvoorschriften

1. Inleiding

De Wet op het BTW-compensatiefonds wordt op 1 januari 2003 ingevoerd. De Nederlandse gemeenten en provincies staan nu voor de taak om hun bedrijfsvoering aan te passen zodat wordt gewaarborgd dat de gegevens in de financiële administratie betrouwbaar zijn voor de opgaven BTW-compensatiefonds en dat in managementinformatie voorzien wordt. Zodoende zijn de financiële administratie en de documenten in de financiële functie domeinen waarop aanpassingen noodzakelijk zijn.

Op de voorlichtingsdagen voor gemeenten en provincies wordt een aantal workshops georganiseerd. Deze workshop richt zich op het onderstaande:

Wat zijn de consequenties van het BTW-compensatiefonds op de administratieve verwerking en financiële verslaglegging van de gemeenten en provincies ¹.

Ook wordt aandacht besteed aan de aanpassing van de Comptabiliteitsvoorschriften in verband met de invoering van het BTW-compensatiefonds.

Dit document is de weerslag van de werkzaamheden van een daartoe opgerichte werkgroep. Het document is niet uitputtend of uitsluitend (met uitzondering van de bijlage) ². De inhoud

van de bijlage over de wijziging van de Comptabiliteitsvoorschriften is afgestemd met en akkoord bevonden door de Werkgroep financiële verslaglegging.

Het document heeft het karakter van een checklist voor provincies en gemeenten. Waar mogelijk zijn voorbeelden uitgewerkt en wordt een handzame werkwijze voor provincies en gemeenten gepresenteerd. In het vervolg van dit document wordt voor de leesbaarheid alleen gesproken over "gemeenten". Het gestelde geldt echter ook voor provincies.

2. Randvoorwaarden

De consequenties van het BTW-compensatiefonds voor de bedrijfsvoering van gemeenten worden bepaald door vier randvoorwaarden.

1. Welke gegevens zijn van belang voor de bedrijfsvoering van gemeenten? Het gaat hier om de bestuurs- en managementinformatie van een gemeente (paragraaf 2.1).
2. Welke gegevens zijn voor de Belastingdienst vereist? (paragraaf 2.4).
3. Hoe wordt omgegaan met de vertraagde uitname die het dekkingstekort van het financiële effect beoogd op te vangen? (paragraaf 2.2).
4. Wat is compensabel en wat niet? (paragraaf 2.3).

Deze vier randvoorwaarden worden onderstaand besproken.

2.1 Bestuurs- en managementinformatie

Door het management zal als informatie worden gevraagd een beeld te geven van de financiële gevolgen van enerzijds:

de korting op de uitkering op het gemeentefonds,
de intrekking van de regeling BTW-28,
de wijziging in de BTW-afdracht van samenwerkingsverbanden en
de intrekking van de regeling BTW-OV,

en anderzijds;

de compensabele BTW,
de werking van het vereveningspercentage en
de werking van de minimumuitkering.

Om de kwaliteit van deze informatie te waarborgen is het noodzakelijk de financiële administratie zodanig in te richten en de bedrijfsvoering zodanig te organiseren dat de gegevens eenvoudig kunnen worden verkregen. Ook moeten met behulp van verbandscontroles de volledigheid en juistheid van de compensabele BTW en de kosten kunnen worden vastgesteld.

2.2. Vertraagde uitname

Het Rijk en de gemeenten kennen een ander stelsel van boekhouden. Het Rijk hanteert het kasstelsel, terwijl de gemeenten werken met een baten- en lastenstelsel.

De introductie van het BTW-compensatiefonds is voor het Rijk budgettair neutraal. Uitgaande van een constant uitgavenpatroon bij gemeenten is er sprake van een gelijke uitgaande kasstroom voor het Rijk. Voor de gemeenten heeft de introductie van het BTW-compensatiefonds in combinatie met het exclusief BTW administreren wel gevolgen voor de exploitatie. Het betreft hier dan de BTW die verscholen zit in de investeringen. In de huidige omstandigheden vormt de BTW voor de gemeenten een last³. Gemeenten kunnen de BTW niet apart declareren, maar betalen deze belasting uit de algemene middelen. Investeringen worden bruto (inclusief BTW) geactiveerd en afgeschreven. Op deze wijze wordt jaarlijks een deel van de investerings-BTW ten laste van het resultaat gebracht. Aan het einde van het boekjaar, resteert op de balans het nog niet afgeschreven deel van de investering, inclusief de nog niet afgeschreven BTW.

Het betreft hier dus een overgangsvraagstuk. Hoe groot dit overgangsvraagstuk voor de individuele gemeente is, hangt af van de waarde van de BTW in de geactiveerde investeringen en de resterende afschrijvingstermijnen. Ter vaststelling van de omvang van dit dekkingsvraagstuk, zijn door Ernst & Young twee onderzoeken verricht naar de financiële effecten van de inrichting van het BTW-compensatiefonds volgens de netto-methode. In hun eindrapporten bevestigen de onderzoekers, dat gemeenten aanvankelijk met een dekkingstekort zullen worden geconfronteerd⁴. Dit dekkingstekort kan na een aantal jaren oplopen tot een bedrag van *f* 2,8 miljard (€1,27 miljard).

Veel gemeenten beschikken over bestemmingsreserves en voorzieningen in verband met toekomstige uitgaven. Bij de vorming van deze reserves en voorzieningen is (impliciet) rekening gehouden met te betalen BTW. Voor de introductie van het BTW-compensatiefonds was de BTW voor gemeenten immers een last. Na de introductie van het BTW-compensatiefonds vormt de BTW voor gemeenten niet langer een last en kunnen de reserves en voorzieningen voor het BTW-deel worden afgeboekt. Door deze afboeking vermindert de "koopkracht" van deze voorzieningen niet. Men kan nog steeds hetzelfde investeren. Dit afgeboekte bedrag kan worden ingezet voor het oplossen van het beschreven dekkingsvraagstuk. De onderzoekers hebben berekend, dat zich in de reserves en voorzieningen van de gemeenten ongeveer *f* 1 miljard (€ 0,454 miljard) aan af te boeken BTW bevindt.

Door de inzet van *f* 1 miljard (€ 0,454 miljard) aan BTW in de reserves en de voorzieningen door gemeenten kan het dekkingstekort zoals dat door de onderzoekers is becijferd worden vermindert. Het break-evenpoint wordt nu bereikt na 37 jaar, het maximale tekort wordt terug gebracht tot *f* 1,8 miljard (€ 0,82 miljard). Dit is berekend op basis van een steekproef bij 25 gemeenten. Ook zijn de financiële effecten die gecumuleerd over 50 jaar optreden uiteraard met grote onzekerheden omgeven. Echter op korte termijn treden de effecten zoals beschreven in het onderzoek van Ernst & Young wel degelijk op.

Voor de oplossing van het dekkingsvraagstuk is de volgende maatregel getroffen:

1. In 2003 bij de start van het BTW-compensatiefonds zal door het Rijk geen uitname uit het Gemeentefonds plaatsvinden. Pas vanaf 2004 vindt een korting plaats bepaald aan

de hand van het beroep op het BTW-compensatiefonds door de gemeenten in het voorafgaande jaar. Door het achterwege blijven van de uitname hebben de gemeenten naar verwachting *f* 1,8 miljard (€ 0,82 miljard) beschikbaar om het tijdelijke dekkingstekort op te lossen;

2. De uitkering uit het BTW-compensatiefonds zal plaatsvinden per 1 juli ná het jaar waarover is gedeclareerd. De BTW-compensatiefondsuitkering over 2003 vindt bijvoorbeeld plaats op 1 juli 2004.

De gemeenten hebben dus aan het einde van ieder boekjaar een vordering op het Rijk ter grootte van de in dat jaar gedeclareerde BTW.

Uit het bovenstaande blijkt dat er in het belang van gemeenten rekening moet worden gehouden met het dekkingsvraagstuk. De hiervoor beschikbare middelen zijn naast de (impliciete) BTW-component in de reeds bestaande bestemmingsreserves en voorzieningen ook de door de vertraagde uitname vrijgekomen gelden. Deze middelen dienen verantwoord te worden ingezet voor het genoemde dekkingsvraagstuk.

Inzet middelen voor het tijdelijke dekkingstekort

Hierbij kan worden gedacht aan twee oplossingsmogelijkheden:

1. Het eenmalig afschrijven van de BTW in bestaande activa;
2. Het instellen van een reserve voor opvang afschrijvingslasten;
3. Het instellen van een reserve voor opvang afschrijvingslasten en onderbandbreedte-effecten.

Ad 1: Het eenmalig afschrijven van de BTW in bestaande activa

Bij deze optie wordt door de gemeente in 2003 de BTW-bestaande activa als last aangemerkt en hierop worden de extra inkomsten verkregen uit de vertraagde uitname en de (impliciete) BTW in bestaande bestemmingsreserves in mindering. Hierdoor is de BTW in bestaande activa in één keer afgeschreven.

Voordeel:

- Inzicht in het dekkingsprobleem is opgenomen in de begroting en wordt in één keer verwerkt.
- De begrotingen na 2003 worden niet meer belast met afschrijvingseffecten en onttrekkingen aan een reserve.

Nadeel:

-
- In 2003 kan een relevant financieel effect optreden als de BTW in de bestaande activa bij een individuele gemeente afwijkt van de som van de (impliciete) BTW in bestemmingsreserves en de extra gelden i.v.m. vertraagde uitname.

Ad 2: Het instellen van een reserve voor opvang afschrijvingslasten

In deze optie wordt een reserve gevormd ter grootte van de som van de (impliciete) BTW in bestemmingsreserves en de extra gelden i.v.m. vertraagde uitname. De onttrekking van deze reserve loopt gelijk op met de afschrijvingstermijn van de bestaande activa.

Voordeel:

- Het financieel effect optreedt als de BTW in de bestaande activa bij een individuele gemeente afwijkt van de som van de (impliciete) BTW in bestemmingsreserves en de extra gelden i.v.m. vertraagde uitname, wordt uitgesmeerd over een reeks van jaren.

Nadeel:

- Minder nauwkeurig inzicht in de financiële effecten, omdat deze worden uitgesmeerd over een reeks van jaren.

Ad 3: Het instellen van een reserve voor opvang afschrijvingslasten en onderbandbreedte-effecten.

In deze optie wordt een reserve gevormd ter grootte van de som van de (impliciete) BTW in bestemmingsreserves en de extra gelden i.v.m. vertraagde uitname. De onttrekking van deze reserve loopt gelijk op met de afschrijvingstermijn van de bestaande activa. Tevens vinden aan deze reserve stortingen en onttrekkingen plaats in verband met de meerjarige werking van de minimumuitkering (onderbandbreedte).

Voordeel:

- Het financieel effect optreedt als de BTW in de bestaande activa bij een individuele gemeente afwijkt van de som van de (impliciete) BTW in bestemmingsreserves en de extra gelden i.v.m. vertraagde uitname, wordt uitgesmeerd over een reeks van jaren.
- Stabiliserende werking door de mogelijkheid om fluctuaties in de inkomsten van de gemeente door de meerjarige werking van de onderbandbreedte op te vangen.

Nadeel:

- Minder nauwkeurig inzicht in de financiële effecten, omdat deze worden uitgesmeerd over een reeks van jaren en effecten van activa en de minimumuitkering worden vermengd.

Let op:

In elk geval moet voorkomen worden dat de (impliciete) BTW in bestemmingsreserves en de extra gelden i.v.m. vertraagde uitname onbedoeld worden besteed ten behoeve van andere doeleinden dan het nemen van de hier bedoelde maatregelen, waardoor er in de toekomst tekorten kunnen ontstaan bij de dekking van de financieringslasten van de activa.;

-

2.3 Wat is compensabel?

De beantwoording van de vraag "wat is compensabel?" wordt beantwoord in (de documentatie van) een andere workshop. Voor een overzicht wat compensabel is en wat niet wordt daarnaar verwezen.

In dit stuk zal ook aandacht worden besteed aan de administratieve consequenties met betrekking tot de BTW component in de zogenaamde gemengde kosten. In paragraaf 3.1 wordt hierop ingegaan.

2.4 Gegevensverstrekking aan de Belastingdienst

Van belang is wat de Belastingdienst aan informatie verlangt van gemeenten. In de (documentatie) voor de Workshop "Administratieve vastleggingen en opgaven; Rol van de Belastingdienst" wordt hier dieper op ingegaan. Onderstaand worden kort de belangrijkste elementen hieruit besproken.

Iedere gemeente moet binnen één maand na afloop van ieder kalenderkwartaal een opgaaf van compensabele BTW indienen bij de Centrale eenheid voor het BTW-compensatiefonds ⁵.

Hiervoor is een opgavenformulier ontwikkeld, waarin ruimte is voor de relevante posten. Dit formulier kan worden toegepast voor het berekenen van de totale te compenseren BTW en of al dan niet aanspraak kan worden gemaakt op de minimumuitkering (onderbandbreedte).

2.4.1. Kwartaalopgave

Ieder kwartaal moet de compensabele BTW worden vermeld. In de eerste jaren moet ook apart de compensabele buitenlandse BTW worden opgegeven. Daarnaast is er op de kwartaalopgave ruimte voor het desgewenst vragen van bepaalde voorschotten.

Indien gemeenten aanspraak willen maken op voorschotten op de BTW-28, en BTW-OV dienen deze posten per kwartaal te worden opgegeven. De voorschotten worden verrekend met uiteindelijke uitkering van de BTW-compensatie per 1 juli van het volgende jaar.

Gedurende de jaren waarin de minimumuitkering (onderbandbreedte) werkt zal de kern van de kwartaalopgave er gestileerd als volgt uit gaan zien. In de documentatiemap is overigens ook een model van het concept opgaafformulier opgenomen.

Gestileerd model kern kwartaalopgave BTW-compensatie eerste jaren

Opgave compensabele BTW:

Compensabele BTW €

Inclusief BTW-buitenland: €

Verzoek uitbetaling voorschot dit kwartaal in verband met:

BTW-28 €

BTW Openbaar vervoer €

----- +

Subtotaal €

Voorlopig vereveningspercentage < voorgedrukt> ...
%

----- x

Verzoek uitbetaling voorschot €

2.4.2 Opgaaf vierde kwartaal

Bij de opgave over het vierde kwartaal van een kalenderjaar geeft de gemeente aan of aanspraak wordt gemaakt op de minimumuitkering.

Op het opgavenformulier zijn een aantal posten reeds voorgedrukt en een aantal posten dienen door de gemeenten te worden ingevuld.

Hieronder is het opgave gestileerd weergegeven

Compensabele BTW:

Compensabele BTW tot en met derde kwartaal 2003	€ <voorgedrukt>
Compensabele BTW vierde kwartaal 2003	€

	+
Subtotaal	€
Vereveningspercentage	< voorgedrukt> ... %

	x
Nominale BTW-compensatie	€

Minimumuitkering:

Individuele korting op het gemeentefonds/provinciefonds	€ < voorgedrukt>
BTW Openbaar vervoer	€
BTW 28	€
BTW-afdracht samenwerkingsverbanden	€

	+
Subtotaal	€
Maximaal herverdeeffect ⁶	€ < voorgedrukt>

	/-
Individuele minimumuitkering	€

Het onderdeel van het opgavenformulier, zoals hierboven gestileerd is weergegeven, bestaat uit twee delen (compensabele BTW en minimumuitkering). De posten onder "compensabele BTW" dienen te alle tijden te worden ingevuld door de betreffende gemeente, waarbij de "compensabele BTW tot en met derde kwartaal 2003" en "vereveningspercentage" zijn voorgedrukt op het formulier.

De posten onder "minimumuitkering" dienen eveneens door de gemeente te worden ingevuld, hier geldt dat de posten "individuele korting op het gemeentefonds" en "maximaal herverdeeeffect" zijn voorgedrukt op het formulier.

Voor de posten BTW-28, BTW-OV en BTW-afdracht samenwerkingverbanden geldt dat de gemeente op basis van de eigen administratie de informatie moet aanleveren. De informatie moet gebaseerd zijn op het jaar waarvoor de opgave wordt gedaan.

Minimumuitkering

In het bestuurlijk overleg is afgesproken om een minimumuitkering (onderbandbreedte) te garanderen voor de eerste drie jaar na invoering van het BTW-compensatiefonds ⁷. Het maximale nadelige effect is € 4,54 (*f* 10,-) per inwoner van de gemeente (voor provincies geldt een andere norm). Hier kan een gemeente aanspraak op maken indien de "compensabele BTW" lager uitpakt dan de "minimumuitkering". Voorwaarde hierbij is dat de gemeente de genoemde posten onder "minimumuitkering" invult op de opgave BTW-compensatiefonds.

Om aan de voorwaarde voor de voorschotten, minimumuitkering en opgave BTW-compensatiefonds te voldoen dient de financiële administratie van de gemeente te worden aangepast.

3. Consequenties voor administratie, begrotingscyclus en Comptabiliteitsvoorschriften

Hoe moet ik mijn administratie aanpassen? Hoe boek ik de compensabele BTW? Hoe ga ik om met gemengde kosten?

Deze vragen en andere consequenties worden hieronder uiteengezet.

3.1 Wijzigingen in begroting en de financiële administratie

Voor de administratieve organisatie geldt dat er rekening moet worden gehouden met het netto administreren van de uitgaven, omgang met het dekkingsvraagstuk en het bewaken van de bestuurlijke informatie.

Voor de weergave van de wijzigingen wordt uitgegaan van een onderscheid in eenmalige en terugkerende activiteiten.

De eerste stap die wordt gezet is het "opschonen" van de begroting waardoor er een netto begroting ontstaat.

3.1.1. Eenmalige activiteiten

De onderstaande opsomming is niet uitputtend. De activiteiten kunnen per gemeente verschillen.

1. Het netto maken van de begroting (a.d.h.v. overzicht wel /niet compensabel; zie andere workshop).
2. Het opnemen van de te compenseren BTW als **vordering** op de eindbalans.
3. Het instellen van een reserve **dan wel** het eenmalig afschrijven van de BTW in de activa.
In de gevallen waar sprake is van bestemmingsreserves en voorzieningen is het aan te bevelen dat de (impliciete) BTW die hierin zit wordt ingezet voor het dekkingstekort bij de activa.
4. Het maken van afspraken met de Belastingdienst.
In geval van nieuwe relevante regelgeving of relevante verandering in de situatie kan opnieuw een afspraak met de Belastingdienst worden gemaakt. Dit kan daarom ook als terugkerende activiteit worden aangemerkt.
5. Het maken van extra grootboekrekeningen voor het in kaart brengen van de verschillende BTW soorten. Hiermee kan worden voorzien in de benodigde bestuurs- en managementinformatie.
6. Het aanpassen van de software die de financiële administratie ondersteunt. Het is aan te bevelen om tijdig contact op te nemen met de leverancier.

3.1.2. Terugkerende activiteiten

1. Het maken van afspraken met de Belastingdienst voor de splitsing van BTW op inkoopfacturen bij het zogenaamde gemengd gebruik. Aangezien de verhoudingen in de volumes van de belaste activiteiten, vrijgestelde/uitgezonderde activiteiten en compensabele activiteiten continu wijzigen (mede a.g.v. fluctuaties bij grondexploitaties en overige investeringen) zal daar een zekere bestendige gedragslijn in bepaald moeten worden.
2. Het ten behoeve van de voorschotten in kaart brengen van de BTW-28 en BTW-OV.
3. Het in kaart brengen van de BTW-afdracht samenwerkingsverbanden voor de toepassing van de minimumuitkering voor de gemeente.
4. Het toepassen van het model "berekening compensatie" (zie paragraaf 2.4). Dat houdt in:

1. bepalen van het bedrag aan compensabele BTW dat resteert na de toepassing van de vereveningsfactor;
2. bepalen of de gemeente recht heeft op toepassing van de minimumuitkering (over de jaren 2003, 2004 en 2005);
3. het hoogste van de bedragen onder a. en b. boeken als vordering op het BTW-compensatiefonds.

3.1.3. Gemengde kosten

Ten behoeve van de correcte bepaling van de samenhang tussen kostendragers en indirect toegerekende BTW is het noodzakelijk te werken met mengpercentages voor de BTW op de kostenplaatsen. Daartoe dient op voorcalculatorische basis bepaald te worden welke BTW wordt verdeeld naar de verschillende kostendragers. Deze mengpercentages zijn te bepalen door:

- 1 Te bepalen of een kostendrager valt onder de categorie belaste ondernemerstaak, vrijgestelde ondernemerstaak of overheidstaak .
- 2 Vanaf de kostendrager terug te rekenen naar de kostenplaats om te bepalen wat de toegerekende kosten per kostenplaats bedragen.
- 3 De totale BTW component op de kostenplaats te herleiden uit de daarop geraamde inkoopcomponenten.
- 4 Uit de beschikbaar gekomen gegevens de verdeelsleutel van de BTW component af te leiden.

Op deze wijze blijft de budgettaire neutraliteit van de kostenplaatsen gehandhaafd en komen de lagere doorbelastingen tot uitdrukking op de kostendragers. Zie voor nadere informatie over gemengde kosten het document "rol van de belastingdienst".

3.2. Wijzigingen in de documenten financiële functie

Ter illustratie is gekozen voor het presenteren van voorbeelden. Mede gezien het feit dat in de praktijk wellicht meerdere mogelijkheden, onder randvoorwaarde van de Comptabiliteitsvoorschriften, zich kunnen voordoen.

3.2.1. Voorbeeld gemeente X

Van een stedenbouwkundig adviesbureau is een rekening ontvangen voor verrichte werkzaamheden in het tweede kwartaal 2003. De rekening heeft betrekking op werkzaamheden ten behoeve van het bouwplan Hassinkbrink II, uitwerkingsplan 2^e fase, een

complex in het grondbedrijf, en diverse werkzaamheden in het kader van stedelijke ontwikkelingen binnen de gemeente Haaksbergen, waarvan een deel van de werkzaamheden te maken heeft met het openbaar onderwijs.

Aanpak

1. de factuur moet worden opgedeeld in een compensabel en terug te vorderen deel BTW;
2. aangeven of kosten zijn gemaakt voor activiteiten waarvan de BTW niet compensabel is;
3. de betaalde omzetbelasting opdelen in terug te vorderen/compensabele en niet compensabele BTW;
4. vastlegging na codering van kosten in de financiële administratie op de betreffende functie exclusief BTW;
5. vastlegging van de omzetbelasting op rekeningen in het grootboek "Compensabele BTW" en "Te vorderen BTW". Deze rekening bevinden zich in rubriek 1 "Financiële rekening" is een vordering op Belastingdienst;
6. De BTW op het niet compensabele deel op de functie Onderwijs afzonderlijk vastleggen;

Jaarrekening

1. totaal-overzicht "te vorderen BTW en te betalen BTW" opstellen en de definitieve "afdracht BTW" onder verrekening van de reeds afgedragen bedragen opmaken en het saldo opnemen in de balans onder de vlottende activa/passiva;
2. totaal-overzicht van de compensabele BTW opmaken en de vordering opnemen onder de vlottende activa als een vordering op het Compensatiefonds;
3. het totaal-overzicht toetsen met de korting op het gemeentefonds/BTW-28/BTW-OV/BTW-samenwerkingsverbanden, toetsen aan de onderbandbreedte en het verschil hetzij via de reserve laten lopen en bij het ontbreken daarvan deze verantwoordt binnen hoofd functie 9 aan te maken functie.

Begroting

Zie uitwerking provincie

3.2.2. Voorbeeld provincie Y

Begroting

In de huidige begroting komt de BTW niet afzonderlijk voor. De provincie is immers normaliter eindgebruiker. De te compenseren BTW waarover hiervoor wordt gesproken wordt in mindering gebracht op de kosten waarop de teruggaaf betrekking heeft.

De invoering van het BTW-compensatiefonds leidt wel tot de volgende aanpassingen:

1. Alle begrotingsposten moeten worden geschoond van BTW.
2. De betaalde BTW over de exploitatie en investeringen wordt in zijn geheel verantwoord op hoofdfunctie 0 (Financiering en algemene dekkingsmiddelen); daar moet dus een raming worden opgenomen.
3. Daartegenover komt een bate te staan namelijk de uitkering uit het BTW-compensatiefonds; in de toelichting daarop moet helder worden aangegeven of en tot welk bedrag sprake is van verevening of minimumuitkering; de uitkering uit het provinciefonds wordt - met uitzondering van het eerste jaar - verlaagd met de uitname.
4. Doordat het eerste jaar geen uitname plaatsvindt ontstaat in dat jaar een voordeel dat dient te worden aangewend voor afschrijving van de geactiveerde BTW (deze moet worden geamortiseerd; hierbij kan worden gedacht aan extra afschrijving ineens of aan het storten van het beschikbare bedrag in een bestemmingsreserve voor dat doel, zie paragraaf 2.3);
5. de onder 4 genoemde extra afschrijving moet ten laste van de relevante functies worden gebracht.

Jaarrekening

1. De jaarrekening moet uiteraard de begroting volgen.
2. De uitkering uit het BTW-compensatiefonds wordt jaarlijks opgenomen tot het bedrag dat samenhangt met de in dat jaar betaalde BTW; dit bedrag wordt als nog te ontvangen opgevoerd op de balans.

Balans

Zie begroting en jaarrekening.

Er is nog een vordering op de Belastingdienst over het voorgaande jaar. Deze staat als vordering op de balans. De provincie Y heeft als een van de weinigen nauwelijks investeringen geactiveerd. Het overgrote deel daarvan is eerder volledig afgeschreven. Tegenover de overige activa staat een reserve tot een gelijke omvang. Deze wordt gebruikt om de rente- en afschrijvingslast van die investeringen te dekken.

De balans wijzigt in principe niet. Wel worden bij bestaande posten enkele bijzonderheden gemeld:

1. De nieuwe investeringen worden geactiveerd exclusief BTW als de BTW wordt vergoed vanuit het BTW-compensatiefonds; dus netto.

2. De bestaande activa worden in het eerste jaar geschoond van BTW door een extra afschrijving toe te passen.
3. In plaats daarvan kan er voor worden gekozen de ruimte die wordt verkregen door het uitstel van de uitname te storten in een reserve waaruit jaarlijks een bijdrage ten gunste van de exploitatie (ter grootte van de afschrijving over de oude BTW) wordt verkregen.
4. In dit laatste geval is het goed in de balans de geactiveerde BTW - tenminste in de toelichting - te onderscheiden.

Bijlage

Wijziging in de Comptabiliteitsvoorschriften

De wijzigingen in de Comptabiliteitsvoorschriften in verband met de invoering van het BTW-compensatiefonds betreffen vooral wijzigingen in de toelichting. Alleen artikel 6 is gewijzigd. Hieronder zijn de relevante passages opgenomen.

NB : onderstaand artikel en de toelichtingen komen uit de comptabiliteitsvoorschriften 2004. Deze zijn in concept beschikbaar voor de Nederlandse gemeenten vanaf januari 2002.

Wijziging artikel 6: BTW-cf als onderdeel van het overzicht algemene dekkingsmiddelen

1. Het programplan bevat de in het begrotingsjaar te realiseren programma's, het overzicht algemene dekkingsmiddelen en het bedrag voor onvoorzien.
2. Een programma is een samenhangend geheel van activiteiten.
3. Het programplan bevat per programma:
 - a. de doelstelling, in het bijzonder de beoogde maatschappelijke effecten;
 - b. de wijze waarop ernaar gestreefd zal worden die effecten te bereiken;
 - c. de raming van baten en lasten.
4. De gemeente onderscheidenlijk provincie kan de baten en lasten per programma verdelen in de onderdelen baten en lasten voor prioriteiten en voor overig.
5. Het overzicht algemene dekkingsmiddelen bevat ten minste:
 - a. belastingen;
 - b. algemene uitkeringen;

- c. dividend;
- d. saldo van de financieringsfunctie;
- e. saldo van het BTW-compensatiefonds.

Toelichting op artikel 2, lid 3: Lasten bruto boeken, maar niet BTW

Lid 3 benadrukt dat alle baten en lasten bruto verantwoord dienen te worden, omdat provinciale staten en de raad een beeld dienen te hebben van de integrale baten en lasten. Indien de baten en lasten met elkaar worden verrekend, dus netto zouden worden geraamd of verantwoord, heeft provinciale staten respectievelijk de raad geen goed beeld van de totaalbedragen van de begroting of jaarrekening. Wel dient hier volledigheidshalve te worden opgemerkt dat de compensabele BTW niet als last dient te worden aangemerkt. Compensabele BTW is BTW die provincies en gemeenten krijgen gecompenseerd door het Rijk via de wet op het BTW-compensatiefonds. Hierdoor is deze BTW geen last.

Toelichting op artikel 38: Onder vorderingen hoort de vordering op het Rijk i.v.m. BTW

In dit artikel wordt een onderverdeling van de uitzettingen, behorende onder de vlottende activa, gegeven. Het onderscheid tussen vorderingen en effecten is vanwege de afstemming met de Wet fido verdwenen. De term uitzettingen omvat zowel de vorderingen als de effecten.

Bij de onder a genoemde vorderingen op openbare lichamen hoort ook de vordering op het Rijk in verband met het BTW-compensatiefonds.

Toelichting op artikel 53: netto methode

De BTW op activa wordt niet geactiveerd, als deze compensabel is volgens de wet op het BTW-compensatiefonds. Dit is in overeenkomstig de uitkomsten van het bestuurlijk overleg van Rijk, VNG en IPO waar is gekozen voor de zogenaamde netto methode, die inhoud dat wordt geactiveerd zonder BTW. Dit is ook in overeenkomst met de toelichting op artikel 2 waarin is aangegeven dat compensabele BTW niet als last wordt beschouwd.

Toelichting op artikel 55: Afboeken van BTW op oude activa mag.

Artikel 55 bepaalt de standaard afschrijvingsprocedure en artikel 56 geeft aan wanneer er resultaat onafhankelijk extra afgeschreven moet worden.

Het is belangrijk voor het inzicht in de activa en de toekomstige benodigde investeringen om activa consequent en onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar af te schrijven. Artikel 55 bepaalt dat de methoden volgens welke de afschrijvingen zijn berekend in de toelichting op de balans worden uiteengezet. Lid 3 van artikel 55 voegt daaraan toe dat de grondslagen van het bepalen van baten en lasten slechts om gegronde redenen mogen wijzigen ten opzichte van het vorige begrotingsjaar. Deze bepaling is ook in BW2 opgenomen. De achtergrond hiervan is dat de begroting, de meerjarenraming en de jaarstukken gelet op hun functie een zo goed mogelijk inzicht moeten bieden in de financiële positie van de provincie respectievelijk gemeente en de ontwikkelingen daarin over de jaren heen.

Lid 4 van artikel 55 bepaalt dat vaste activa met een beperkte levensduur worden afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige levensduur. Dit betekent dat extra afschrijven uitsluitend is toegestaan als er sprake is van duurzame waardevermindering, of als het activum eerder uit bedrijf wordt genomen, zoals bepaald in artikel 56. De BTW op activa die voor instelling van het BTW-compensatiefonds zijn geactiveerd mag worden afgeschreven, omdat dit kan worden opgevat als een systeembreuk. Activa worden immers exclusief BTW gewaardeerd, indien de activa onder de wet op het BTW-compensatiefonds vallen. In alle andere gevallen dient niet extra te worden afgeschreven; afschrijven dient altijd resultaatonafhankelijk te gebeuren.

De afschrijvingsduur van alle immateriële vaste activa is bepaald op vijf jaar. Dit omdat deze activa een specifiek karakter hebben. Het gaat bij deze activa om nog maar twee categorieën: kosten van onderzoek en ontwikkeling en kosten van het sluiten van geldleningen en disagio. Provincies en gemeenten zouden er ook voor kunnen kiezen deze activa niet te activeren. Indien ze wel kiezen voor activeren dient binnen redelijke termijn, bij dit besluit gesteld op vijf jaar, te worden afgeschreven.

1 Niet bedoeld worden de eventuele wijzigingen in de financiële positie van provincies en gemeenten als gevolg van de invoering van het BTW-compensatiefonds.

2 Het document zal na afronding van de voorlichtingsdagen mogelijk worden geactualiseerd op basis van de gehouden workshops. Onder andere zal worden gezien of meer voorbeelden kunnen worden opgenomen.

3 Vanaf 2004 gelden de nieuwe comptabiliteitsvoorschriften (zie bijlage).

4 Uitzondering zijn die gemeenten die geen investeringen hebben geactiveerd. Deze gemeenten torsen geen afschrijvingslast uit het verleden met zich en kunnen hun jaarlijkse lasten direct neerwaarts bijstellen. De onderzoekers hebben overigens de indruk, dat dergelijke situaties in de praktijk niet of nauwelijks zullen voorkomen.

5 De centrale eenheid is de eenheid Grote Ondernemingen Breda. De gemeenten kunnen voor vragen contact opnemen met de contactpersoon op hun eigen belastingeenheid.

6 Voor gemeenten € 4,54 per inwoner. Voor provincies geldt een andere berekening. Zie hierover de documentatie voor de andere workshop.

7 Na de eerste drie jaar zal worden bepaald of de minimumuitkering wordt verlengd met een jaar.

Rol van de Belastingdienst

Administratieve vastleggingen en opgaven

Inhoud

1 Inleiding 4

Wat kunt u van de Belastingdienst verwachten? 4

Wat verwacht de Belastingdienst van u? 4

2 Wat moet worden geadmistreerd om compensatie te krijgen? 5

De Opgaaf BTW-compensatie 5

De compensabele BTW 6

Buitenlandse BTW 6

Voorschotten 6

Het vereveningspercentage 8

Opgaaf vierde kwartaal gedurende eerste jaren 8

Minimumuitkering 9

Bouwstenen berekening minimumuitkering 10

3 Wat moet er verder nog worden vastgelegd? 12

Centrale registratie van samenwerkingsverbanden 12

BTW-28 12

Voedingsbron BTW-28 13

Afwikkeling BTW-28 per 31 december 2002 13

4 Gemengd gebruik van goederen en diensten 15

Aftrek overeenkomstig bestemming 15

Feitelijk gebruik van goederen en diensten 16

Compensabele BTW als restgroep? 17

Algemene opmerkingen inzake splitsing 18

Methoden van splitsing 18

Gebouwgebonden kosten 19

Overige (indirecte)kosten 19

Afspraken met de Belastingdienst 19

1 Inleiding

De administratie van provincies en gemeenten dient vanaf 2003 te zijn aangepast aan de inwerkingtreding van de Wet op het BTW-compensatiefonds. Daarnaast houden provincies en gemeenten de administratieve verplichtingen die zij hebben op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Wat kunt u van de Belastingdienst verwachten?

De controle op de naleving van beide wetten, maar ook de verwerking van de aangiften omzetbelasting en de opgaven compensatie wordt door de Belastingdienst verzorgd.

Vooruitlopend op de inwerkingtreding van het BTW-compensatiefonds zal de Belastingdienst een rol vervullen op het vlak van:

- afstemming over de in de boekhouding te verrichten aanpassing voor de nieuwe wetgeving en het doen van de Opgaaf compensatie;
- inzicht geven in het BTW-compensabele deel van de activiteiten met het oog op de begroting 2003.

Hierin is begrepen het maken van afspraken over bijvoorbeeld hoe om te gaan met de splitsing van BTW op gemengde kosten.

Indien u gebruik wenst te maken van deze mogelijkheid om te worden voorgelicht over specifieke onderwerpen c.q. afspraken te maken over splitsingsregels kunt u contact opnemen

met de contactpersoon op uw Belastingeenheid. Op de bijgevoegde lijst zijn de contactpersonen weergegeven.

Wat verwacht de Belastingdienst van u?

De contactpersoon van de Belastingdienst verwacht van u dat u:

- een contactpersoon binnen de gemeente of provincie aanstelt;
- de vragen via die contactpersoon laat lopen;
- bij concrete vragen ook de daarbij behorende feiten zelf aandraagt.

Hierdoor kan de voorlichting gericht en sneller plaatsvinden.

Voor het plan van aanpak wordt verwezen naar de (documenten van de) workshop "plan van aanpak".

2Wat moet worden geadministreerd om compensatie te krijgen?

Om deze vraag te beantwoorden kunnen we het beste uitgaan van de op de Opgaaf BTW-compensatie voorkomende rubrieken:

- compensabele BTW;
- voorschotten en
- minimumuitkering.

Deze onderdelen worden in dit hoofdstuk besproken.

Vervolgens gaan we in hoofdstuk 3 in op wat verder nog moet worden vastgelegd betreffende:

- samenwerkingsverbanden en
- BTW-28.

De Opgaaf BTW-compensatie

Gedurende de jaren waarin de minimumuitkering (onderbandbreedte) werkt zal de kern van de kwartaalopgaaf er gestileerd als volgt uit gaan zien. In de documentatiemap is overigens ook een model van het concept opgaafformulier opgenomen.

Gestileerd model kern kwartaalopgaaf BTW-compensatie eerste jaren

Opgaaf compensabele BTW:

Compensabele BTW €

BTW-buitenland: €

Verzoek uitbetaling voorschot dit kwartaal in verband met:

BTW-28 €

BTW Openbaar vervoer €

----- +

Subtotaal €

Voorlopig vereveningspercentage < voorgedrukt> ...
%

----- x

Verzoek uitbetaling voorschot €

Voor het laatste kwartaal wordt de Opgaaf BTW-compensatie aangevuld met een rubriek voor de berekening van de minimumuitkering (zie hierna in paragraaf 2.6). Na de overgangperiode (in beginsel tot 2005) zal het vereveningspercentage komen te vervallen en hoeft de buitenlandse BTW niet meer apart te worden geregistreerd.

De compensabele BTW

De compensabele BTW is een verzamelpost van zowel de Nederlandse als de buitenlandse BTW die in dat kwartaal aan de provincie of gemeente in rekening is gebracht. Deze BTW zal

uit de administratie moeten blijken. Bijvoorbeeld met behulp van de twee grootboekrekeningen: binnenlandse compensabele BTW en buitenlandse compensabele BTW. Ook is denkbaar dat de provincie of gemeente nauwelijks geconfronteerd wordt met compensabele buitenlandse BTW en deze specificatie van de rubriek compensabele BTW dus extracomptabel kan worden bijgehouden.

Buitenlandse BTW

Zowel de Nederlandse BTW als de BTW die door gemeenten en provincies wordt betaald in landen van de Europese Unie en de EVA-landen (Noorwegen, IJsland en Liechtenstein) komen voor compensatie in aanmerking. Hiermee wordt beoogd recht te doen aan de bestaande afspraken inzake het vrije verkeer van goederen en diensten. Daarbij geldt dat hogere verzoeken om bijdragen uit het fonds als gevolg van de betaling van niet-Nederlandse BTW geen parallel kennen in hogere BTW-ontvangsten voor het Rijk.

Afgesproken is dat de groei van de buitenlandse BTW na 2003 voor rekening komt van het Rijk. Om inzicht te krijgen in deze post, moet deze wel door de provincies en gemeenten afzonderlijk worden geadministreerd (in elk geval in de eerste jaren) ¹.

Voorschotten

Tijdens het bestuurlijk overleg van 21 juni 2001 zijn afspraken gemaakt over een vertraagde uitbetaling van de BTW-compensatie gekoppeld aan een vertraagde uitname uit het gemeente- en provinciefonds ².

Bij een onverkorte toepassing van de met één jaar vertraagde uitbetaling van BTW-compensatie zou echter een nadelig rente-effect voor gemeenten en provincies ontstaan. Zo wordt over 2003 namelijk het bedrag aan BTW-28 niet meer betaald via de BTW-aangifte en het bedrag aan BTW-OV niet meer betaald door het ministerie van Verkeer en Waterstaat, terwijl de BTW-compensatie pas per 1 juli 2004 zou worden uitbetaald.

Van belang hierbij is dat de BTW die verband houdt met deze voedingsbronnen ongelijk verdeeld is over de provincies en gemeenten en op individueel niveau ook over de jaren heen kan fluctueren. Zo hebben maar zo'n 30 lokale overheden te maken met BTW-OV en hebben niet alle gemeenten te maken met BTW op grondexploitaties. Een macro-oplossing lag hierbij dus niet voor de hand, zodat gekozen is voor maatwerk, te weten individuele voorschotten. Gemeenten die gebruik zouden hebben kunnen maken van de regelingen BTW-OV en BTW-28 zal per kwartaalopgave (d.m.v. een nadere specificatie) een voorschot worden verstrekt ³. Hetzelfde geldt voor de provincies die gebruik zouden hebben kunnen maken van de regelingen BTW-OV. Hiermee wordt provincies en gemeenten de mogelijkheid geboden het rentenadeel te ondervangen. De systematiek van voorschotten is geen overgangsregeling, maar in beginsel een blijvende regeling.

let op:

Het gaat hier alleen om de BTW op gemeenschapsvoorzieningen.

Het gaat bijvoorbeeld niet om de BTW die samenhangt met de bedrijfsmatige grondexploitatie; die BTW moet worden geadministreerd onder de "aftrekbare ondernemings-BTW" te behoeve van de BTW-aangifte.

Het gaat hier ook niet om de BTW van bestemmingsplankosten, die onder de reguliere compensabele BTW valt.

Het gaat hier om een faciliteit. Provincies en gemeenten die jaarlijks een substantieel bedrag aan BTW-28 en BTW-OV hebben, kunnen ieder kwartaal om voorschotten verzoeken. Verplicht is dit niet. Provincies en gemeenten moeten in de structurele situatie dus zelf beoordelen of het de moeite loont om voor deze posten een aparte registratie bij te houden.

let op:

Gemeenten die gedurende de overgangperiode (vooralsnog van 2003 tot 2005) een beroep willen doen op de minimumuitkering, moeten gedurende die periode ook een aantal posten administreren. Zie hierna in paragraaf 2.6.

De voorschotregeling zal in een ministeriële regeling worden uitgewerkt (op grond van artikel 2, zesde lid, van het wetsvoorstel). Verwacht mag worden dat voor de voorschotregeling de mate van kostendekkendheid van gemeenschapsvoorzieningen bij grondexploitaties niet apart hoeft te worden geregistreerd. Vermoedelijk mag voor de voorschotten worden uitgegaan van 100 procent kostendekkendheid, de BTW wordt hiervoor ook - afgezien van het vereveningspercentage - 100% procent gecompenseerd.

Geen voorschot voor BTW-afdracht samenwerkingsverbanden

Voor de voedingsbron "BTW-afdracht samenwerkingsverbanden" is geen voorschotregeling in het vooruitzicht gesteld. Een eventuele voorschotregeling zou niet alleen administratieve lasten meebrengen voor provincies en gemeenten, maar ook voor samenwerkingsverbanden. Voor de bepaling van de omvang van de voedingsbron is het namelijk niet voldoende om te weten hoeveel BTW het samenwerkingsverband aan de deelnemende provincies en gemeenten in rekening brengt. Ook moet worden bijgehouden welk bedrag het samenwerkingsverband aan voorafrek heeft gehad. Relevant is immers de extra BTW die het

samenwerkingsverband afdraagt aan de Belastingdienst (de BTW is niet voor niets Belasting over Toegevoegde Waarde).

Het vereveningspercentage

Gedurende de eerste jaren na invoering van het BTW-compensatiefonds worden regels gesteld die er voor zorgen dat gemeenten en provincies recht hebben op een minimumuitkering uit het fonds, ongeacht de hoogte van het verzoek dat zij indienen voor compensatie⁴. Met het hanteren van een minimumuitkering wordt beoogd te sterke negatieve budgettaire effecten voor individuele gemeenten en provincies tijdens de invoeringstermijn te voorkomen. Doordat een aantal gemeenten en provincies een hogere uitkering ontvangt dan waar zij in eerste instantie recht op zouden hebben, ontstaat een zekere belasting van het BTW-compensatiefonds. Deze kan binnen het fonds worden opgevangen door middel van een vereveningsfactor, die er toe leidt dat gemeenten en provincies die meer ontvangen dan de minimumuitkering een percentage gekort worden op hun uitkering ter bekostiging van de minimumuitkering aan andere gemeenten en provincies.

Ook bij de voorschotverlening zal rekening moeten worden gehouden met het voorlopige vereveningspercentage. Het voorlopige vereveningspercentage wordt centraal vastgesteld en zal op het opgaafformulier worden voorgedrukt.

Hoogte van het vereveningspercentage

De hoogte van het vereveningspercentage hangt af van de mate waarin gemeenten en provincies een lager bedrag aan compensabele BTW hebben dan het bedrag van de voor hen geldende minimumuitkering. Het vereveningspercentage over 2003 zal op basis van gegevens uit het Cebeon-onderzoek door de minister van Financiën vastgesteld worden. Indien op basis van nacalculatie blijkt dat de vereveningspercentage te laag is vastgesteld, zal het tekort in een later jaar worden verrekend.

Opgaaf vierde kwartaal gedurende eerste jaren

Bij het opgaafformulier over het eerste tot en met het derde kwartaal hoeven geen gegevens te worden ingevuld voor het de toepassing van de minimumuitkering (onderbandbreedte). Deze gegevens hoeven pas te worden ingevuld bij de opgaaf over het vierde kwartaal.

Gedurende de jaren waarin de minimumuitkering geldt zal bij de opgaaf over het vierde

kwartaal twee extra rubrieken moeten worden ingevuld. De uitkering aan provincies en gemeenten over 2003 is immers het hoogste van de volgende bedragen:

1. de compensabele BTW vermenigvuldigd met het vereveningspercentage;
2. het bedrag van de individuele minimumuitkering.

Om de omvang van de uiteindelijke uitkering vast te stellen moeten dus beide bedragen vergeleken worden. Daartoe worden twee rubrieken op het opgaafformulier opgenomen. Een gestileerd voorbeeld van die rubrieken over 2003 (voor gemeenten) ziet er als volgt uit. De hierop voorkomende onderdelen worden in de volgende paragrafen nader toegelicht.

Extra rubrieken opgaaf vierde kwartaal voor gemeenten over 2003

Compensabele BTW:

Compensabele BTW tot en met derde kwartaal 2003 € <voorgedrukt>

Compensabele BTW vierde kwartaal 2003 €

 +

Subtotaal €
 Vereveningspercentage < voorgedrukt>
 ... %

 x
 Nominale BTW-compensatie €

Minimumuitkering:

Individuele korting op het gemeente/provinciefonds € < voorgedrukt>

BTW Openbaar vervoer €
 BTW-28 €
 BTW-afdracht samenwerkingsverbanden €

 +
 Subtotaal €
 Maximaal herverdeeffect € < voorgedrukt>

 /-
 Individuele minimumuitkering €

Minimumuitkering

De invoering van het fonds verloopt voor de collectiviteit van gemeenten en de collectiviteit van provincies budgettair neutraal. Er kunnen echter voor afzonderlijke gemeenten en provincies positieve dan wel negatieve budgettaire effecten optreden. Deze effecten treden op indien het uitnamebedrag uit het gemeente/provinciefonds van de desbetreffende gemeente of provincie afwijkt van het te compenseren bedrag aan BTW. De negatieve effecten zullen echter in de overgangsfase beperkt worden door een minimumuitkering voor iedere gemeente of provincie te garanderen (onderbandbreedte).

gemeenten

De negatieve effecten die bij de aanvang van het BTW-compensatiefonds kunnen ontstaan, zijn voor gemeenten geaccepteerd tot een bedrag van € 4,54 (f 10,-) per inwoner per jaar. Dit bedrag per inwoner geldt voor de periode tot en met 2005. Voor de daarop volgende jaren zal de hoogte van een eventuele minimumuitkering voor gemeente nader worden bepaald, mede op basis van gegevens over de werking van de minimumuitkering in de eerste jaren.

provincies

De omvang van de minimumuitkering voor provincies wordt op voorstel van het Interprovinciaal Overleg (IPO) gekoppeld aan de bruto-uitkering uit het provinciefonds (inclusief belastingcapaciteit). Daarbij acht het IPO een negatief initieel budgettair effect acceptabel in het eerste, tweede en derde jaar van achtereenvolgens één, twee en drie procent van de uitgaven-ijkpunten van het provinciefonds. Na het derde jaar bestaat dan geen behoefte meer aan een minimumuitkering, zodat er een maximale werking van het BTW-compensatiefonds binnen enkele jaren gerealiseerd wordt.

Berekening in latere jaren

In het voorgaande is de situatie voor 2003 beschreven. Voor de jaren 2004 en 2005 geldt een wat afwijkende regeling, omdat rekening moet worden gehouden met cumulatieve gegevens.

De jaaruitkering met toepassing van de minimumuitkering is afhankelijk van de cumulatieve verzoeken over de verstreken jaren en de daarbij horende cumulatieve minimumuitkeringen, dat wil zeggen de jaaruitkering is:

1. het bedrag van:
 - 1° de som van: compensabele BTW over de verstreken jaren vermenigvuldigd met de voor de desbetreffende jaren geldende vereveningspercentages dan wel;
 - 2° de som van de minimumuitkeringen over de verstreken jaren;
(het hoogste van deze twee bedragen);verminderd met:
2. de som van de uitkeringen over de voorafgaande jaren.

Bouwstenen berekening minimumuitkering

Voor de berekening van de individuele minimumuitkering zijn een aantal bouwstenen van belang.

Individuele korting op het provincie- of gemeentefonds

De belangrijkste component is de individuele korting op het provincie- of gemeentefonds die wordt toegepast in verband met de invoering van het BTW-compensatiefonds (de uitname). De korting wordt mede gebaseerd op een door Cebeon verricht onderzoek.

De omvang van de individuele korting over het desbetreffende jaar, zoals die in de loop van het vierde kwartaal door de minister van Financiën wordt vastgesteld, zal op het opgaaformulier worden voorgedrukt.

BTW-OV

De post BTW-OV geldt voor een beperkte groep publiekrechtelijke lichamen. Het gaat niet om alle BTW die verband houdt met openbaar vervoer, maar om de posten die vallen onder het bereik van de specifieke compensatieregeling, zoals die tot en met het jaar 2002 door het ministerie van V&W wordt uitgevoerd. In een bijlage wordt deze post nader toegelicht.

BTW-28

De post BTW-28 betreft de BTW op grondexploitaties die onder het bereik vallen van de regeling BTW-28, zoals die tot en met het jaar 2002 geldt. Voor de mate van kostendekkendheid wordt voor de toepassing van de overgangsregeling de mate van kostendekkendheid toegepast, zoals die over het jaar 2002 is vastgesteld.

BTW-afdracht samenwerkingsverbanden

De post BTW-afdracht samenwerkingsverbanden is de post die het meeste aandacht zal vragen. Voor de bepaling van deze post moet de provincie of gemeente inzicht hebben in de volgende zaken:

1. Aan welke samenwerkingsverbanden wordt deelgenomen?
2. Welke van deze samenwerkingsverbanden zijn belastingplichtig in verband met het intrekken van § 10 van de Toelichting Gemeenten ⁵ (zie hierover paragraaf 3.1)?
3. Hoeveel hebben deze samenwerkingsverbanden in het desbetreffende jaar aan de provincie of gemeente gefactureerd?
4. Hoe verhoudt het bedrag van de door dit samenwerkingsverband geclaimde vooraftek zich tot het samenwerkingsverband aan de provincie of gemeente gefactureerde BTW?

Het is dus niet voldoende om te weten hoeveel BTW de verschillende samenwerkingsverbanden aan de provincies en gemeenten over het desbetreffende jaar in rekening heeft gebracht. Ook moet worden bijgehouden welk bedrag het samenwerkingsverband aan vooraftek heeft gehad. Relevant is immers de extra BTW die het samenwerkingsverband afdraagt aan de Belastingdienst door het intrekken van § 10 van de Toelichting Gemeenten (de BTW is niet voor niets Belasting over Toegevoegde Waarde).

Het samenwerkingsverband zal de desbetreffende gegevens direct na afloop van het jaar aan de deelnemende provincies en gemeenten ter beschikking moeten stellen, zodat deze de opgaaf BTW-compensatiefonds kunnen doen.

Deze BTW zal vervolgen uit de administratie van de provincie of gemeente moeten blijken. Denkbaar is dat de provincie of gemeente de post "BTW-afdracht samenwerkingsverbanden" extracomptabel bijhoudt.

Bovenstaande geldt feitelijk ook voor alle zogenaamde gemeentelijke stichtingen en vennootschappen (paragraaf 8, punt 4, van de Toelichting Gemeenten).

3 Wat moet er verder nog worden vastgelegd?

Centrale registratie van samenwerkingsverbanden

Tegelijk met de invoering van de Wet op het BTW-compensatiefonds komt de regeling van § 8.4 en § 10 van de Toelichting Gemeenten te vervallen. Hierdoor worden samenwerkingsverbanden en gemeentelijke stichtingen en vennootschappen met ingang van 1 januari 2003 in beginsel als ondernemer in de heffing van BTW betrokken. Zie hierover meer uitgebreid bijlage 2.

De totale BTW die al deze samenwerkingsverbanden en gemeentelijke stichtingen en vennootschappen hierdoor extra gaan afdragen, vormt de voedingsbron van de BTW-afdracht samenwerkingsverbanden.

Om de omvang van de BTW-afdracht samenwerkingsverbanden over 2003 te bepalen, moet de Belastingdienst volledig zicht hebben op de samenwerkingsverbanden van provincies en gemeenten. Daarbij moet worden bedacht dat het zowel gaat om samenwerkingsverbanden die al als BTW-ondernemer bekend zijn bij de Belastingdienst, als om samenwerkingsverbanden die nog geen BTW-ondernemer zijn.

Om de totale groep van samenwerkingsverbanden in kaart te brengen, is voorzien in een centrale melding van alle samenwerkingsverbanden aan de Belastingdienst, eenheid Grote Ondernemingen in Breda. Daartoe is ook een speciaal formulier ontwikkeld: de Opgaaf Samenwerkingsverband (als bijlage bijgevoegd).

In verband met een tijdige en juiste registratie van deze samenwerkingsverbanden - mede met het oog op een correcte informatievoorziening over de fiscale en administratieve gevolgen door de Belastingdienst - is het van belang dat alle samenwerkingsverbanden een dergelijk formulier ingevuld naar de Belastingdienst in Breda sturen.

Als de Belastingdienst de samenwerkingsverbanden niet volledig in kaart zou brengen, bestaat het risico dat de uitname uit het gemeente- of provinciefonds te hoog wordt vastgesteld.

Opgaaf Samenwerkingsverband

Een samenwerkingsverband kan volstaan met het invullen van het formulier Opgaaf Samenwerkingsverband, als het reeds is geregistreerd voor BTW-doeleinden. Is het samenwerkingsverband nog *niet* voor de BTW geregistreerd, dan wordt verzocht het formulier Opgaaf Samenwerkingsverband én het formulier Opgaaf Gegevens startende onderneming, in te vullen.

Van beide formulieren is een model in deze documentatiemap opgenomen.

BTW-28

BTW-28 speelt zowel bij de hiervoor besproken voorschotten een rol, maar ook voor de voedingsbron van het BTW-compensatiefonds. Daarnaast vervalt BTW-28 per 31-12-2002 en moet daarom een afwikkeling plaatsvinden.

Voedingsbron BTW-28

Vooraf wordt de omvang van de voedingsbron BTW-28 zo goed mogelijk geraamd. Voor de nacalculatie van de voedingsbron BTW-28 wordt overwogen om door de Belastingdienst begin 2004 aan alle gemeenten een opgave te vragen van de BTW op gemeenschapsvoorzieningen bij grondexploitaties over **2003**, waarbij de mate van kostendekkendheid niet hoeft te worden vermeld.

let op:

Het gaat hier alleen om de BTW op gemeenschapsvoorzieningen.

Het gaat bijvoorbeeld niet om de BTW die samenhangt met de bedrijfsmatige grondexploitatie; die BTW moet worden geadmistreerd onder de "afrekbare ondernemings-BTW" te behoeve van de BTW-aangifte.

Het gaat hier ook niet om de BTW van bestemmingsplankosten, die onder de reguliere compensabele BTW valt.

Indien u al gebruik gaat maken van de registratie van de BTW op de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen voor een beroep op de voorschotten, kunt u die gegevens daarvoor gebruiken.

Ter beperking van de administratieve lasten wordt voor de mate van kostendekkendheid aangesloten bij kostendekkendheid zoals die over 2002 geldt. De mate van kostendekkendheid over 2002 moet namelijk toch al worden berekend om te komen tot een goede afwikkeling van de regeling BTW-28 per 31 december 2002.

Afwikkeling BTW-28 per 31 december 2002

Tijdens de schriftelijke behandeling van het wetsvoorstel is in de Nota naar aanleiding van het verslag aangegeven dat naar de huidige inzichten intrekking van BTW-28 per 31 december 2002, 24.00 uur, gepaard zal gaan met een definitieve vaststelling van het recht op aftrek ter zake van de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen (hierna: de definitieve vaststelling) met betrekking tot de op dat moment in exploitatie zijnde bestemmingsplannen.

Het belang van een definitieve vaststelling is te voorkomen dat gedurende een bepaalde overgangsperiode na 2002 (in het meest extreme geval, gedurende de resterende looptijd van het bestemmingsplan) de BTW-28-berekening door de gemeenten en de controle daarop door de Belastingdienst nog steeds moet worden uitgevoerd.

Met betrekking tot de op 31 december 2002 bij gemeenten in exploitatie zijnde bestemmingsplannen dient als volgt te worden gehandeld.

Voor de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting, ter zake van vóór die datum in verband met de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen in rekening gebrachte omzetbelasting, kan worden uitgegaan van de prospectieve benadering, ook indien de gemeente bij de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting is uitgegaan van de retrospectieve methode. Dit laatste kan anders zijn indien die handelwijze het gevolg is van een uitdrukkelijke standpuntbepaling van de voor die gemeente bevoegde inspecteur. De afrekening geschiedt op basis van een dekkingspercentage waarbij rekening wordt gehouden met gegevens die per 31-12-2002 bekend zijn, ook wat betreft de nog te verwachten kosten en opbrengsten. Een datum waarop deze afrekening moet zijn gemaakt staat op dit moment nog niet vast, maar overwogen wordt 31-12-2003.

4 Gemengd gebruik van goederen en diensten

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de toerekening van de omzetbelasting die drukt op aangeschafte goederen en diensten die niet uitsluitend voor één categorie van prestaties worden gebruikt. Dit zogenoemde gemengde gebruik kan zich in de tijd bezien gelijktijdig, maar ook volg tijdelijk voordoen. In deze voorlichting wordt alleen ingegaan op het gelijktijdig gemengde gebruik omdat vooral deze toedeling op dit moment het meest speelt.

Aftrek overeenkomstig bestemming

Het moment waarop het recht op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds ontstaat is het tijdstip waarop de omzetbelasting aan de gemeente of provincie in rekening wordt gebracht.

Artikel 5

Het recht op bijdrage ontstaat op het tijdstip waarop de omzetbelasting aan het publiekrechtelijk lichaam in rekening wordt gebracht op een conform de wettelijke bepalingen inzake de omzetbelasting voorgeschreven wijze opgemaakte factuur, dan wel op het tijdstip waarop de omzetbelasting wordt verschuldigd.

Het is echter mogelijk dat op dat moment nog niet bekend is op welke wijze de goederen of diensten worden gebruikt. Om die reden is in artikel 7 bepaald dat de bijdrage wordt vastgesteld overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten.

Artikel 7, eerst lid

De bijdrage wordt bepaald overeenkomstig de bestemming van de goederen en diensten op het tijdstip waarop de omzetbelasting aan het publiekrechtelijke lichaam in rekening wordt gebracht, dan wel op het tijdstip waarop de omzetbelasting wordt verschuldigd.

Het feitelijke gebruik van de goederen en diensten is echter doorslaggevend voor de bepaling van de hoogte van het recht op bijdrage. Indien later blijkt dat het werkelijke gebruik afwijkt van de bestemming moet de bijdrage hiermee in overeenstemming worden gebracht. De gemeente of provincie moet dan alsnog een deel van de reeds ontvangen bijdrage terugbetalen dan wel ontvangt zij een aanvullend bedrag.

Artikel 7, tweede lid

Indien op het tijdstip waarop het publiekrechtelijk lichaam de goederen en diensten gaat bezigen, blijkt, dat de omzetbelasting ter financiering waarvan de bijdrage strekt voor een groter of kleiner gedeelte tot bijdrage heeft geleid dan waartoe het publiekrechtelijk lichaam op grond van het gebruik van de goederen en diensten is gerechtigd, wordt de te veel ontvangen bijdrage op dat tijdstip verschuldigd, dan wel ontstaat op dat tijdstip een echt op bijdrage ter hoogte van de te weinig ontvangen bijdrage.

Feitelijk gebruik van goederen en diensten

Een belangrijk aspect bij de toepassing van de Wet op het BTW-compensatiefonds en de Wet op de omzetbelasting 1968 is de vraag óf, en zo ja in hoeverre, de (inkomende) BTW:

- compensabel is;
- als voorbelasting via de aangiften omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht, of
- blijft drukken omdat vooraftrek noch compensatie mogelijk is.

Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van het gebruik dat van de desbetreffende goederen en diensten wordt gemaakt. De goederen die een provincie of gemeente inkoopt of de diensten die zij afneemt kunnen op verschillende manieren worden gebruikt. Ze kunnen worden gebruikt voor:

1. uitsluitend prestaties als niet-ondernemer, die compensabel zijn;
2. uitsluitend prestaties als niet-ondernemer, die niet-compensabel zijn;
3. uitsluitend vrijgestelde ondernemersprestaties;
4. uitsluitend belaste ondernemersprestaties;
5. een mengvorm van twee of meer van de hiervoor genoemde mogelijkheden.

Ad 1 en 2. Prestaties als niet-ondernemer, al dan niet compensabel

De BTW kan gecompenseerd worden, tenzij compensatie is uitgesloten op grond van de artikelen 4 of 13 van de Wet op het BTW-compensatiefonds. In (de documentatie voor)de workshop "Wat is compensabel?" wordt aan deze uitsluitingen aandacht besteed.

let op:

In de gevallen 3 en 4 schaft de provincie of gemeente de goederen of diensten aan als ondernemer. Dit heeft tot gevolg dat compensatie nooit mogelijk is. In dat geval is dus alleen de Wet op de omzetbelasting 1968 van belang voor de vraag of de BTW kan worden teruggevraagd (BTW-vooraftrek via de aangiften omzetbelasting).

Ad 3. Vrijgestelde ondernemersprestaties

De vrijgestelde ondernemersprestaties zijn (limitatief) opgenomen in artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968. De vergoeding die voor deze prestaties in rekening wordt gebracht wordt niet belast met BTW. Daar staat tegenover dat de aftrek van voorbelasting is uitgesloten op grond van artikel 15, tweede lid, Wet op de omzetbelasting 1968 ⁶. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan:

- verhuur van onroerende zaken;
- kredietverstrekking door de gemeentelijke kredietbank;
- (daadwerkelijke) kinderopvang;
- zonder winst oogmerk geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

Artikel 15, tweede lid, Wet op de omzetbelasting 1968

Voor zover de goederen en de diensten worden gebezigd ten behoeve van prestaties van de ondernemer als bedoeld in de artikelen 11 en 28k, vindt aftrek van belasting slechts plaats, indien het betreft de in eerstgenoemd artikel, onderdelen i, j en k bedoelde prestaties, mits de afnemer van die prestaties buiten de Gemeenschap woont of is gevestigd, dan wel die prestaties rechtstreeks betrekking hebben op goederen welke zijn bestemd om te worden uitgevoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap

De in onderdeel j van artikel 11 genoemde diensten zien onder meer op kredietverlening (gemeentelijke kredietbank). Mogelijk dat een deel van deze prestaties dus toch tot BTW-vooraftrek zouden kunnen leiden. Dit kan zich echter alleen voordoen indien de afnemer buiten de Gemeenschap woont of is gevestigd. Naar verwachting zal deze situatie zich niet snel voordoen. Om die reden zijn de in artikel 15 genoemde uitzonderingen verder buiten beschouwing gelaten.

Artikel 28k heeft betrekking op de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud en wordt daarom verder niet besproken.

Ad 4 . Belaste ondernemersprestaties

In deze gevallen kan de BTW via de aangifte omzetbelasting in aftrek worden gebracht. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij:

- verkoop van bouwrijpe grond;
- geven van gelegenheid tot kamperen;
- sommige prestaties door de sociale werkplaats;
- ophalen van bedrijfsafval.

Ad 5. Gemengd gebruik

De BTW zal moeten worden toegerekend aan de verschillende prestaties. Op basis van de toerekening kan een deel van de BTW worden gecompenseerd, in vooraftek worden gebracht of blijven drukken. Hierna wordt nader ingegaan op de wijze waarop een toerekening moet plaatsvinden.

Compensabele BTW als restgroep?

Uit de bovenstaande opsomming blijkt dat de compensabele BTW ook kan worden gevonden door dit als een soort restprodukt te beschouwen. Om te beginnen stelt u vast welk deel van de BTW op de aangiften omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht. In een aantal (misschien zelfs: veel) gevallen heeft u hierover al afspraken gemaakt met de Belastingdienst. Vervolgens gaat u na welk deel van de BTW toerekenbaar is aan vrijgestelde prestaties en welk deel niet-compensabel is. De BTW die resteert is compensabel. Vanuit dat perspectief heeft u nog te maken met drie categorieën te weten:

- Aftrekbare BTW;
- Niet aftrekbare BTW (vrijgesteld of niet-compensabel);
- Compensabele BTW;

Het zal sterk afhankelijk zijn van de feitelijke situatie of deze benaderingswijze de voorkeur verdient of niet. Op voorhand lijkt deze handelwijze vooral geschikt voor gemeenten en provincies die (relatief) weinig problemen ondervinden bij het vaststellen van de vrijgestelde en niet compensabele prestaties.

Algemene opmerkingen inzake splitsing

Om te komen tot een splitsing van de omzetbelasting wordt aansluiting gezocht bij het werkelijke gebruik dat van de ingekochte goederen en diensten wordt gemaakt. **Juist omdat het werkelijke gebruik voorop staat is een standaardberekingswijze niet mogelijk.** Steeds zal het werkelijke gebruik zoveel als mogelijk moeten worden benaderd aan de hand van objectief meetbare gegevens. Verschillen in feiten en omstandigheden tussen provincies en gemeenten, waaronder ook verschillen in de administratieve organisatie zijn te begrijpen, kunnen er toe leiden dat er verschillende methodieken worden gebruikt om het werkelijke gebruik te bepalen.

Overigens treden in de kern van de zaak geen wezenlijke veranderingen op ten opzichte van de huidige situatie. Ook nu al zullen provincies en gemeenten een deel van de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting afsplitsen omdat deze aftrekbaar is. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de voorbelasting binnen het grondbedrijf en de reinigingsdienst (bedrijfsafval versus huishoudelijk afval). **Het belangrijkste verschil dat vanaf 2003 optreedt is dat ook moet worden vastgesteld óf, en zo ja welk deel, toerekenbaar is aan compensabele niet-ondernemersprestaties dan wel aan de vrijgestelde en niet compensabele prestaties (indien de compensabele BTW een restgroep is) .**

Veel gemeenten zullen met de inspecteur een afspraak hebben gemaakt over de BTW die toerekenbaar is aan belaste prestaties. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat de invoering van het BTW-compensatiefonds op zichzelf hierin geen verandering brengt. Voor die gemeenten geldt dat zij alleen nog moeten vaststellen welk deel toerekenbaar is aan compensabele niet-ondernemersprestaties (of vrijgestelde en niet compensabele prestaties).

Om misverstanden te voorkomen wordt nog eens opgemerkt dat hierna alleen gesproken wordt over de gemengd gebruikte goederen en diensten die dus niet volledig toerekenbaar zijn aan niet-ondernemers, vrijgestelde of belaste prestaties.

Methoden van splitsing

In de praktijk worden verschillende methoden van splitsing gebruikt. Bij ondernemers wordt veelal een splitsing op basis van omzetverhoudingen gemaakt. Een dergelijke splitsing is alleen bruikbaar indien goederen of diensten worden gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde ondernemersprestaties. Alleen in die gevallen zal sprake zijn van het realiseren van omzetten (in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968). Indien die situatie zich voordoet is een splitsing doorgaans relatief eenvoudig vast te stellen. Bij provincies en gemeenten is deze methode slechts zeer beperkt bruikbaar.

Om te bezien welke methode wel bruikbaar is wordt in navolging van de praktijk onderscheid gemaakt tussen gebouwgebonden kosten en overige kosten.

Gebouwgebonden kosten

Bij de zogenoemde gebouwgebonden kosten geldt als uitgangspunt dat de kosten die louter betrekking hebben op het gebouw (zoals verwarming en verlichting) het regime volgen zoals dat geldt voor het desbetreffende gebouw. Voor de toedeling van het gebouw naar de verschillende categorieën (compensabel, aftrekbaar en niet-compensabel/vrijgesteld) wordt in de regel uitgegaan van de (feitelijke) m²- of m³-verdeling. Eventueel kan dit nog nader worden genuanceerd aan de hand van het aantal voltijdsformatieplaatsten (fte's). Bij de m²- of m³-verdeling kan worden uitgegaan van die ruimtes in het gebouw die daadwerkelijk bij ambtenaren in gebruik zijn. De verhouding die hieruit voortvloeit kan vervolgens ook worden toegepast op de algemeen gebruikte ruimtes (zoals gangen en toiletten).

Wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat een gemeente voor de exploitatie van een kantine als ondernemer is aan te merken. In beginsel bestaat hiervoor recht op vooraf trek al dan niet gecorrigeerd op grond van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

Overige (indirecte)kosten

Net als in de huidige situatie resteren daarna de kosten die zich het lastigste laten toedelen (de indirecte kosten). Er is geen reden om na de invoering van het BTW-compensatiefonds een principieel andere wijze van splitsing vast te stellen dan nu al gebeurt. Wél is het zo dat de uitsplitsing verder moet gaan dan nu het geval is. Immers, er moet ook een toedeling plaats vinden naar de compensabele prestaties of de vrijgestelde en niet compensabele prestaties.

Daargelaten de (eventuele) specifieke feiten en omstandigheden die tot een andere methodiek nopen, kan voor de indirecte kosten vaak aansluiting worden gezocht bij de tijdwerkregistraties. Indien voorhanden kan hierbij ook gebruik worden gemaakt van de jaarlijkse interne doorberekeningen. Afhankelijk van de wijze waarop de administratie is ingericht kan een nadere onderverdeling naar (hulp en hoofd) kostenplaatsen en activiteitenplaatsen goede diensten bewijzen.

Omdat het (benaderen van) het werkelijke gebruik uitgangspunt is, kan voor de verschillende kostensoorten ook een andere methodiek worden gebruikt. Voor automatiseringskosten zouden bijvoorbeeld bepaalde afdelingen zwaarder kunnen meewegen en andere juist helemaal niet afhankelijk van het feitelijke gebruik dat op deze afdelingen hiervan wordt

gemaakt. Ook is het mogelijk dat, gegeven een bepaalde situatie, de verschillende methodieken tezamen worden gebruikt, waarbij de ene (bijvoorbeeld TWR) een andere (bijvoorbeeld m2 of m3) verder verfijnt.

Uit de parlementaire behandeling blijkt verder dat een uitsplitsing per afdeling is toegestaan.

Afspraken met de Belastingdienst

De invoering van het BTW-compensatiefonds brengt een verandering met zich, maar de toedeling van goederen en diensten in gemengd gebruik wijzigt niet principieel. De wijze waarop de gemengde kosten worden toegedeeld kunnen per provincie of gemeente verschillen naargelang de feitelijk omstandigheden. Reeds om die reden ligt het voor de hand dat u (voorzover nog nodig) contact opneemt met de contactpersoon op uw Belastingeenheid. Net zoals dat in het verleden het geval was kunt u hierover afspraken maken.

Het is altijd verstandig om de afspraken die u hierover maakt met de Belastingdienst schriftelijk vast te leggen. Niet alleen worden op die manier misverstanden met de Belastingdienst tot een minimum beperkt, maar ook binnen de organisatie van de gemeente of provincie bestaat (meer) duidelijkheid over de gemaakte afspraken. De ervaring leert dat dit vooral bij een wijziging van functies zeer nuttige diensten bewijst. Voorts mag u ervan uitgaan, indien niets anders is overeengekomen, dat deze afspraken gelden totdat zich een wijziging in de situatie voordoet.

Bijlage 1 Voedingsbron "BTW Openbaar Vervoer"

Er bestaan nu afzonderlijke regelingen voor compensatie van BTW voor exploitatie van stads- en streekvervoer, voor bijdragen in infrastructuur voor stads- en streekvervoer en voor bijdrage in de contractsector van het spoorvervoer. Deze compensatieregeling wordt uitgevoerd door het ministerie van Verkeer & Waterstaat (V&W). Deze regelingen zijn relevant voor een beperkt aantal (zo'n dertig) gemeenten, provincies en kaderwetgebieden. Kaderwetgebieden vallen voor deze openbaar vervoertaken in beginsel buiten de werking van het BTW-compensatiefonds [2](#).

Bij inwerkingtreding van het BTW-compensatiefonds zal de specifieke regeling voor BTW-compensatie bij openbaar vervoer komen te vervallen voor provincies en gemeenten. Eventuele overloop over 2002 (bijvoorbeeld herberekeningen en correcties) blijft lopen via de V&W-begroting.

De omvang van deze voedingsbron zal in beginsel aan de hand van registraties

Exploitatiecontracten voor stads- en streekvervoer

In de huidige situatie waarbij bestaande subsidierelaties worden afgebouwd naar een meer contractgerichte relatie is goedgekeurd dat vooralsnog BTW-heffing achterwege blijft bij exploitatiecontracten met een openbare dienstverplichting. In de situatie van openbare aanbesteding lijkt het waarschijnlijk dat BTW verschuldigd zal zijn.

De contracten moeten volgens de Wet personenvervoer 2000 worden vervangen door eenzijdig te verlenen concessies. De concessies zullen door de belastinginspecteur worden beoordeeld op BTW-verschuldigheid. Indien BTW-heffing zal plaatsvinden, is afgesproken dat de decentrale overheden worden gecompenseerd via V&W. V&W wordt vervolgens gecompenseerd uit de aanvullende post.

Rijksbijdragen voor infrastructuur stads- en streekvervoer

Op grond van de Wet en het Besluit Infrafonds krijgen decentrale overheden sinds kort Rijksbijdragen voor infrastructuur stads- en streekvervoer ⁸. Naast deze Rijksbijdragen, die door V&W worden uitbetaald, vindt op declaratiebasis vergoeding plaats van de BTW-component over 95% van de subsidiabele directe aanlegkosten voor OV-projecten. Met invoering van het BTW-compensatiefonds zal de BTW-component niet meer via V&W worden vergoed, maar via het BTW-compensatiefonds lopen.

Via het BTW-compensatiefonds is in beginsel 100% compensabel (afgezien van de werking van het vereveningspercentage). Het verschil zoals dat in 2003 geldt, maakt onderdeel uit van de uitname uit het gemeente- en provinciefonds, zodat hier geen financieel voor- of nadeel ontstaat voor het Rijk of de collectiviteit van de provincies en gemeenten.

Bijlage 2

Samenwerkingsverbanden

Intrekking § 10 van de Toelichting Gemeenten

Het wetsvoorstel voor het BTW-compensatiefonds heeft niet alleen gevolgen voor gemeenten en provincies. Er zijn ook gevolgen voor samenwerkingsverbanden tussen gemeenten en/of provincies, al dan niet samen met andere (publiekrechtelijke) lichamen.

Het gaat hierbij niet alleen om gemeenschappelijke regelingen in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen, maar evenzeer om andere (lichte) samenwerkingsverbanden.

Deze samenwerkingsverbanden blijven voor hun prestaties aan de deelnemers tot 1 januari 2003 veelal buiten de heffing van omzetbelasting op grond van § 10 van de Toelichting Gemeenten ⁹.

Tegelijk met de invoering van de Wet op het BTW-compensatiefonds komt de regeling van § 10 van de Toelichting Gemeenten te vervallen. Hierdoor worden samenwerkingsverbanden met ingang van 1 januari 2003 in beginsel als ondernemer in de heffing van BTW worden betrokken.

Samenwerkingsverbanden met eigen wettelijke taken

Een bijzondere positie wordt ingenomen door regionale openbare lichamen in de zin van de Kaderwet bestuur in verandering, mede in het licht van het wetsvoorstel voor de Wet bestuur in stedelijke regio's dat in november 2001 bij de Tweede Kamer is ingediend ¹⁰.

Deze regionale openbare lichamen verrichten (onder meer) werkzaamheden in verband met eigen wettelijke overheidstaken. Daarnaast kunnen zij ook in paragraaf 10 van de Toelichting Gemeenten genoemde prestaties aan de gemeenten en provincies verrichten. Voorzover een regionaal openbaar lichaam activiteiten in het kader van zijn eigen wettelijke overheidstaken verricht, is er geen sprake van (met BTW belaste) prestaties aan gemeenten of provincies. Dit publiekrechtelijk lichaam kan ook geen aanspraak maken op compensatie van BTW.

Indien en voorzover andere samenwerkingsverbanden eigen wettelijke taken uitoefenen geldt het bovenstaande voor hen op overeenkomstige wijze.

Overigens heeft het kabinet aangegeven te willen onderzoek of de Kaderwetgebieden c.q. de Stedelijke regio's zelfstandig aanspraak kunnen maken op het BTW-compensatiefonds.

Wettelijke vrijstelling voor samenwerkingsvormen

Na intrekking van § 10 van de Toelichting Gemeenten moet beoordeeld worden of de wettelijke vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing is. In dat geval wijzigt er in wezen niets voor de gemeenschappelijke regeling. Het samenwerkingsverband blijft dan vrijgesteld van BTW.

Bij de invoering van het BTW-compensatiefonds hebben provincies en gemeenten er belang bij dat samenwerkingsverbanden waaraan zij deelnemen in de heffing van BTW betrokken wordt. Bij een vrijstelling wordt namelijk geen BTW doorberekend aan de deelnemende provincies en gemeenten, die bij hen voor compensatie in aanmerking komt. De voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn strikt. Voor samenwerkingsverbanden die dat willen, zal het daarom meestal mogelijk zijn om buiten de wettelijke vrijstelling te blijven.

Artikel 11, eerste lid, onderdeel u, Wet op de omzetbelasting 1968

De vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet op de omzetbelasting 1968 is van toepassing in gevallen waarin:

1. bij algemene maatregel van bestuur aangewezen diensten worden verleend door
2. een zelfstandige groepering van personen of lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
3. die prestaties verrichten welke zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn en
4. die diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van bedoelde prestaties,
5. mits die groepering van haar leden slechts terugbetaling vordert van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven.

Een bijkomende voorwaarde is dat geen verstoring van de concurrentieverhoudingen optreedt. In dat geval worden de desbetreffende diensten van de vrijstelling uitgezonderd.

Administratie van het samenwerkingsverband

Als het samenwerkingsverband als ondernemer niet vrijgesteld is, zal de administratie van de gemeenschappelijke regeling moeten gaan voldoen aan de in de Wet op de omzetbelasting 1968 gestelde eisen. Voor deze samenwerkingsverbanden, vergt dit een aanpassing van de administratie, gelijk aan elke ondernemer die start met zijn bedrijf of die van de vrijgestelde ondernemerssfeer naar de belaste ondernemerssfeer overgaat. Hierbij is van belang dat de samenwerkingsverbanden in beginsel volledig als ondernemer worden aangemerkt, zodat de vraagstukken over gemengd gebruik voor ondernemers- en overheidsactiviteiten, zoals die in hoofdstuk 4 voor provincies en gemeenten worden beschreven, hier doorgaans niet aan de orde zijn.

Aanpassing van de bijdragen van provincies en gemeenten

De afspraken over de verhouding van de bijdragen van de gemeenten aan de desbetreffende samenwerkingsverbanden worden niet beïnvloed door de invoering van het BTW-compensatiefonds, voorzover de bijdragen zijn uitgedrukt in een percentage of breukdeel van de totale uitgaven van de samenwerkingsverbanden. Als de afspraken zijn uitgedrukt in een bedrag, moet rekening worden gehouden met het recht op vooraftrek dat een ondernemer heeft voor niet-vrijgestelde prestaties. Er moet dan rekening mee worden gehouden dat het samenwerkingsverband niet alleen BTW in rekening brengt, maar ook BTW kan terugkrijgen over de kosten.

1 Zie hierover de brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer van 9 juli 2001 (Kamerstukken II 2000/01, 27 293, nr. 10, blz. 6).

2 Zie hierover de brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer van 9 juli 2001 (Kamerstukken II 2000/01, 27 293, nr. 10, blz. 2-4).

3 Het toepassen voorschotten is voorzien in de nota van wijziging (Kamerstukken II 2000/01, 27 293, nr. 11).

4 Op grond van artikel 2, tiende lid, van het wetsvoorstel.

5 Besluit van 29 oktober 1968, nr. 120, Bijlage M.

[6](#) Daargelaten de uitzonderingen die aldaar zijn genoemd, maar die zich niet snel zullen voordoen bij gemeenten.

[7](#) Een kaderwetgebied is namelijk een regionaal openbaar lichaam dat op het gebied van OV een eigen wettelijke taak uitvoert.

[8](#) Voordien werden die bijdragen rechtstreeks aan de vervoerbedrijven verstrekt, die de BTW op infrastructuurinvesteringen in vooraftrek konden brengen.

[9](#) Besluit van 29 oktober 1968, nr. 120, Bijlage M.

[10](#) Kamerstukken II 28 095, 200/01, nrs. 1-3.

2

versie , HH:0

Overheidstaak en niet-ondernemerstaak

Wat is compensabel uit het BTW-compensatiefonds?

Inhoud

1 Algemene bepalingen 4

Wie krijgt compensatie? 4

Waarvoor krijgt de gemeenten en provincie compensatie? 4

Wat betekent "anders dan in het kader van zijn onderneming"? 5

Welke omzetbelasting wordt gecompenseerd?

5

Wanneer ontstaat het recht op bijdrage? 5

Vervalt het recht op bijdrage als de factuur niet betaald wordt? 7

Wat wordt er verder nog van compensatie uitgesloten? 7

7

2 Afbakening Overheidstaak - ondernemerschap 8

Belang afbakening 8

Wie bepaalt de afbakening?

8

Nationale wetgeving 8

Zesde Europese Richtlijn 8

Jurisprudentie 9

Hoe passen we wetgeving en jurisprudentie toe in de praktijk? 10

3 Beperking en uitsluiting van compensatie 12

Waarom uitsluiting van BTW betreffende overheidshandelen en handelingen als niet-ondernemer? 12

Structurele uitsluiting 12

Subsidie en giften in natura aan derden 12

Prestaties die, als een ondernemer ze zou verrichten, onder de vrijstelling van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 zouden vallen 13

Tijdelijke uitsluiting in de vorm van de overgangsregeling 13

Voor 1 januari 2003 verrichte levering of dienst 13

Ten onrechte na 2002 gefactureerd 14

Ingebruikname van een onroerende zaak voor 2003 en levering na 2002 15

Verschuiven van de vergoeding naar na 2002 16

4 Schema 18

18

18

18

1 Algemene bepalingen

Wie krijgt compensatie?

Op grond van artikel 3 van het wetsvoorstel komt het publiekrechtelijk lichaam in aanmerking voor compensatie van BTW uit het BTW-compensatiefonds. Onder de definitie van publiekrechtelijk lichaam in deze wet vallen:

- een provincie;
- een gemeente.

Tot nu toe wordt de BTW die aan de gemeente of provincie in rekening wordt gebracht alleen door de Belastingdienst aan hen terugbetaald voorzover zij optreden als een met BTW belaste ondernemer. Dit blijft ook na 2002 het geval.

Wat verandert er dan?

Na 2002 ontstaat de mogelijkheid om BTW gecompenseerd te krijgen uit het BTW-compensatiefonds voorzover de gemeente of provincie optreedt als niet-ondernemer, waaronder overheidsoptreden is begrepen.

Waarvoor krijgt de gemeenten en provincie compensatie?

Voor de omzetbelasting die:

1. aan de gemeente en provincie in rekening wordt gebracht voor aan hen verrichte leveringen en verleende diensten;

Let op:

de omzetbelasting moet wel in rekening zijn gebracht door een ondernemer.

2. van de gemeente en provincie wordt geheven voor aan hen verrichte leveringen en verleende diensten;
3. van de gemeente en provincie wordt geheven ingevolge een door hen verrichte intracommunautaire verwerving (ICV);
4. wordt geheven over de invoer van voor de gemeente en provincie bestemde goederen;

Voor alle vier geldt dat compensatie wordt verleend voorzover die belasting betrekking heeft op goederen en diensten die de gemeente en provincie bezigt anders dan in het kader van hun onderneming.

!!! Dit betekent dat als de gemeente en provincie aankopen doen voor hun ondernemersactiviteiten de Wet op de omzetbelasting 1968 geldt. De aftrek van BTW loopt dan via de BTW-aangifte en niet via het BTW-compensatie-fonds.

Let op:

Bij de onder 1 tot en met 4 genoemde omzetbelasting geldt dat, als de gemeente en provincie de nota betaalt voor iemand anders dan de gemeente en provincie zelf, aan wie de gefactureerde prestatie feitelijk wordt geleverd, geen compensatie wordt verleend.

Wat betekent "anders dan in het kader van zijn onderneming"?

Dit betekent dat als de gemeente en provincie de goederen of diensten gebruikt voor hun handelen als ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 het recht op compensatie niet aan de orde is, omdat daarvoor de regels van de Wet op de omzetbelasting 1968 gelden.

Als de gemeente en provincie "anders dan in het kader van hun onderneming" handelen, bedoelen we: het handelen als overheid en/of niet-ondernemer.

De gemeente en provincie krijgen dus alleen compensatie van omzetbelasting als de goederen en diensten worden gebruikt voor de uitoefening van hun overheidstaak of hun niet-ondernemerschap. Uiteraard moeten zij die goederen en diensten wel zelf gebruiken.

Als bijlage X is een lijst opgenomen waar een oordeel wordt gegeven over het handelen als ondernemer of niet-ondernemer/overheid. Tevens wordt daarbij aangegeven of sprake is van compensatie uit het BTW-compensatiefonds of aftrek van BTW. Deze lijst is niet uitputtend en zal in de loop van de tijd worden aangevuld als gevolg van bijvoorbeeld nieuwe jurisprudentie.

Welke omzetbelasting wordt gecompenseerd?

Uniek in dit voorstel is dat niet alleen de Nederlandse omzetbelasting voor compensatie is aanmerking komt. Ook de belasting die geheven wordt in de andere lidstaten van Europese Unie gebaseerd op de Zesde BTW-richtlijn komt voor compensatie in aanmerking. Maar ook de belasting - die het karakter van een omzetbelasting heeft- geheven in Liechtenstein, Noorwegen en IJsland. Dit zijn de zogenaamde EVA-landen.

Wanneer ontstaat het recht op bijdrage?

Voor het tijdstip waarop het recht ontstaat moeten twee situaties worden onderscheiden:

- a. de omzetbelasting wordt in rekening gebracht;
- b. de omzetbelasting wordt op een andere wijze door de gemeente en provincie verschuldigd.

Ad a . de omzetbelasting wordt in rekening gebracht

Als een ondernemer goederen levert of een dienst verricht of goederen invoert zal deze doorgaans omzetbelasting in rekening brengen. Pas op het moment dat dit in rekening brengen geschiedt op een factuur die voldoet aan de wettelijke eisen - gesteld in artikel 35 van de Wet op de omzetbelasting 1968 - kan het recht op bijdrage ontstaan. In beginsel is dan de factuurdatum de datum waarop het recht ontstaat. De gemeente en provincie hoeven de factuur nog niet te hebben betaald.

Let op:

De factuur moet dus van een ondernemer zijn en op de factuur moet vermeld staan:

- een volgnummer;
- de datum waarop de levering of de dienst wordt verricht;
- naam en adres van de ondernemer die de levering of de dienst verricht;
- naam en adres van de afnemer aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend;
- een duidelijke omschrijving van de geleverde goederen of de verleende dienst;
- de hoeveelheid van de geleverde goederen;
- de gegevens die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is (bijvoorbeeld een kentekenbewijs);
- de vergoeding;
- het BTW-bedrag.

Ad b. de omzetbelasting wordt op een andere wijze door de gemeente en provincie verschuldigd

Soms worden de gemeente en provincie zelf omzetbelasting verschuldigd. Dit kan doordat zij in hun hoedanigheid als overheid:

- goederen verwerven uit andere Europese lidstaten (zie brochure "BTW bij inkoop van goederen in het buitenland", hfd.5.2) ;
- te maken krijgen met een verlegging van BTW, of

Voorbeeld

Een in Duitsland wonende architect begeleidt voor de gemeente de bouw van een nieuw gemeentehuis. Deze dienst is in Nederland belast met Nederlandse BTW. De architect draagt niet zelf deze BTW af, maar verlegt deze BTW naar de gemeente. De gemeente moet op haar BTW-aangifte in rubriek 2a deze aan haar verlegde BTW aangeven en betalen aan de Belastingdienst.

- goederen invoeren van buiten de Europese Unie die voor hen bestemd zijn.

Ook kan het voorkomen dat zij in hun hoedanigheid als ondernemer BTW verschuldigd worden:

- Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de ondernemerstak van de gemeente of provincie een computer heeft aangeschaft en gebruikt, maar dit goed later overgaat naar bijvoorbeeld burgerzaken en daar gebruikt gaat worden. In dat geval wordt de gemeente of provincie als ondernemer BTW verschuldigd op het moment dat de computer overgaat naar de overheidstak ¹.

Het moment van recht op compensatie van deze omzetbelasting is dan gelijk aan het moment van de verschuldigdheid daarvan.

Vervalt het recht op bijdrage als de factuur niet betaald wordt?

Om verschillende redenen kan het gebeuren dat een factuur niet of deels niet betaald wordt. De gemeente of provincie heeft bijvoorbeeld een conflict over de geleverde prestatie en wil slechts een deel betalen. Ook kan achteraf een korting worden toegekend, bijvoorbeeld in verband met snelle betaling van de factuur.

Nu het recht op compensatie in beginsel wordt gekoppeld aan de factuurdatum en de factuur op dat moment nog niet betaald hoeft te zijn, wordt er dus teveel aan compensatie ontvangen als achteraf minder wordt betaald.

Om dit effect teniet te doen, wordt de compensatie naar evenredigheid weer verschuldigd als het bedrag niet of niet geheel zal worden betaald. Dit geldt ook als het bedrag deels of geheel is terugontvangen.

Het moment van deze verschuldigdheid ligt uiterlijk op twee jaren na de opeisbaarheid van de vergoeding of eerder op het moment dat redelijkerwijs moet worden aangenomen dat het bedrag niet of niet geheel zal worden betaald.

Wat wordt er verder nog van compensatie uitgesloten?

Ook al wordt aan de hiervoor besproken voorwaarden voldaan kan het vanuit het oogpunt van gelijke behandeling wenselijk zijn om geen compensatie van omzetbelasting te geven op aanschaf van bepaalde goederen en diensten voor een bepaald gebruik.

Een andere reden voor uitsluiting is het voorkomen van ongewenst gebruik van het BTW-compensatiefonds.

Hierover meer in hoofdstuk 3.

2Afbakening Overheidstaak - ondernemerschap

Belang afbakening

De gemeente of provincie kan optreden als ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 en als niet-ondernemer, waaronder het optreden als overheid.

Met de Wet op het BTW-compensatiefonds verandert er niets voor de gemeente en provincie in hun optreden als ondernemer. Dit geldt zowel voor het belaste als het vrijgestelde ondernemerschap.

Voor het verlenen van compensatie is het van belang vast te stellen of aankopen en diensten worden aangewend voor het niet-ondernemerschap van het publiekrechtelijk lichaam.

Wie bepaalt de afbakening?

De afbakening wordt bepaald door onze nationale wetgeving, de bepalingen in de Zesde Europese Richtlijn en de jurisprudentie.

Nationale wetgeving

In 1.2.1 is besproken dat compensatie wordt verleend voorzover de aankopen worden gebruikt anders dan in het kader van de onderneming van de gemeente of provincie.

Hiermee wordt de onderneming bedoeld van artikel 7 in de zin van de Wet op de

In de Nederlandse wetgeving is geen specifieke bepaling omtrent het ondernemerschap van gemeente of provincie opgenomen. Uit artikel 7, derde lid, van de Wet OB valt slechts af te leiden dat niet alle handelingen van die lichamen aan de heffing van omzetbelasting zijn onderworpen. In beginsel gaat het ook ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen om de toepassing van het algemene ondernemersbegrip van artikel 7, eerste lid, van de Wet OB: ieder die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent.

Op basis van het derde lid van artikel 7 van de Wet OB zijn bepaalde prestaties aangewezen die het publiekrechtelijk lichaam in elk geval als *ondernemer* verricht:

- de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen;
- het aanleggen of onderhouden van tuinen ten behoeve van derden;
- het geven van gelegenheid tot kamperen.

Zesde Europese Richtlijn

In artikel 4, vijfde lid, van deze Richtlijn is bepaald dat ondermeer de provincies en de gemeenten niet als ondernemer worden aangemerkt voor werkzaamheden die zij *als overheid* verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Voorbeeld:

- het tegen parkeergeld toestaan van parkeren langs de openbare weg.

Als de gemeente of provincie met haar activiteiten echter in concurrentie gaat treden met ondernemers kan dat ertoe leiden dat zij daarvoor toch als ondernemer wordt aangemerkt.

Voorbeeld:

- het tegen parkeergeld toestaan van parkeren in een door de gemeente geëxploiteerde parkeergarage.

Net als in de nationale wetgeving wordt ook in de Zesde Richtlijn een aantal prestaties *aangewezen*² waarvoor het publiekrechtelijk lichaam als ondernemer wordt aangemerkt:

1. telecommunicatiediensten;
2. levering van water, gas, elektriciteit en stroom;
3. goederenvervoer;

4. haven- en luchthavendiensten;
5. personenvervoer;
6. levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
7. handelingen van de landbouw-interventiebureaus;
8. exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;
9. opslag van goederen;
10. werkzaamheden van commerciële reclamebureaus;
11. werkzaamheden van reisbureaus;
12. exploitatie van bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties e.d.;
13. commerciële werkzaamheden van radio- en televisiediensten.

Samenvattend stelt de Zesde Richtlijn:

Het publiekrechtelijk lichaam is geen ondernemer als zij optreedt '*als overheid*', ook al vraagt zij hiervoor een soort heffing. Als zij in haar handelen als overheid echter *in concurrentie* kan treden met belastingplichtigen, is zij daarvoor aan te merken als ondernemer. Het publiekrechtelijk lichaam wordt in elk geval voor de *aangewezen* prestaties als ondernemer beschouwd.

Jurisprudentie

In Europese en nationale jurisprudentie wordt de nationale en Europese wetgeving geïnterpreteerd. Daar wordt bijvoorbeeld gezocht naar een antwoord op de vraag: Wat wordt verstaan onder '*als overheid*' handelen?

Arresten van het Hof van Justitie van de EG zijn richtingbepalend voor beslissingen door de nationale Gerechtshoven en de Hoge Raad.

Begrip 'als overheid'

Het Hof van Justitie heeft in het arrest Carpaneto Piacentino ³ het begrip 'als overheid' omschreven als:

"de werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen, die door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldend juridisch regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten."

Hoewel elke lidstaat enige vrijheid toekomt, moet het begrip 'als overheid' wel eng worden uitgelegd.

Duidelijk is in elk geval dat het handelen als privaatrechtelijk subject nooit tot het handelen als overheid kan leiden, zoals is beslist ten aanzien van notarissen en gerechtsdeurwaarders voor in de wet bij hen neergelegde taken. ⁴

Enkele voorbeelden van handelen ' als overheid' in Nederland zijn:

- het sluiten van huwelijken,
- verstrekken van afschriften van akten uit registers van de burgerlijke stand, afgeven van paspoorten,
- aanleg en onderhoud van het gemeentelijk riool,
- politiediensten.

Zodra private partijen onder dezelfde juridische voorwaarden als het publiekrechtelijk lichaam dezelfde prestaties verrichten in het economisch verkeer, kan het publiekrechtelijk lichaam voor die prestaties niet meer handelen 'als overheid'.

Hoe passen we wetgeving en jurisprudentie toe in de praktijk?

Gelukkig is al veel beslist in jurisprudentie of expliciet in wetgeving aangewezen. Ter informatie is als bijlage X een niet limitatieve lijst bijgevoegd waarin een aantal prestaties al worden ingedeeld naar ondernemerschap of overheidstaak.

Elk handelen door het publiekrechtelijk lichaam moet - net als nu ook al het geval is - aan de hiervoor besproken voorwaarden worden getoetst om een oordeel te kunnen geven over het handelen als ondernemer of als overheid.

De volgende stappen moeten daartoe worden genomen (zie volgende pagina):

1. *is de prestatie door de gemeente of provincie vermeld in de Wet OB (zie 2.2.1)?*
ja → geen overheid, door naar stap 5
nee → door naar stap 2
2. *is de prestatie door de gemeente of provincie vermeld in de 6e Europese Richtlijn (zie 2.2.2. opsomming 1 t/m 10)?*
ja → geen overheid, door naar stap 5
nee → door naar stap 3
3. *treedt de gemeente of provincie op 'als overheid' (zie 2.2.3)?*
ja → door naar stap 4
nee → door naar stap 5
4. *treedt de gemeente of provincie als overheid in concurrentie met ondernemers?*
ja → geen overheid, door naar stap 5

nee → *de gemeente of provincie verricht een overheidstaak*

5. *Verricht de gemeente of provincie de prestatie zonder dat er een vergoeding voor wordt gevraagd?*

ja → de gemeente of provincie treedt dan op als niet-ondernemer

nee → door naar stap 6

6. *Verricht de gemeente of provincie de prestatie slechts incidenteel?*

ja → de gemeente of provincie treedt dan op als niet-ondernemer

nee → de gemeente of provincie treedt dan op als ondernemer

Conclusie

Na deze stappen weten we of de gemeente en provincie optreden als ondernemer dan wel als overheid/niet-ondernemer.

Alleen als de gemeente en provincie optreden als overheid/niet-ondernemer komen zij in beginsel in aanmerking voor compensatie van BTW die hen in rekening is gebracht op de kosten die zij voor de getoetste werkzaamheden hebben gemaakt. Dit stond immers ook in onderdeel 1.2. verwoord als:

" voorzover die belasting betrekking heeft op goederen en diensten die het publiekrechtelijk lichaam bezigt anders dan in het kader van zijn onderneming."

De onderstreepte term in beginsel slaat op de mogelijke uitsluiting van compensatie. Hierover meer in het volgende hoofdstuk.

3 Beperking en uitsluiting van compensatie

Waarom uitsluiting van BTW betreffende overheidshandelen en handelingen als niet-ondernemer?

In paragraaf 1.4. is al aangekondigd dat, ook al is sprake van een overheidstaak/niet-ondernemerstaak, er redenen zijn om in bepaalde gevallen compensatie uit te sluiten.

Sommige uitsluitingen worden veroorzaakt door structurele redenen en andere door redenen van tijdelijke aard. De basis voor structurele uitsluiting is neergelegd in artikel 4 van het wetsvoorstel en heeft als reden het voorkomen van ongelijke behandeling en misbruik. De overgangsregeling zoals verwoord in artikel 13 van het wetsvoorstel is van tijdelijke aard en is bedoeld om aan ongewenst anticipatiegedrag een halt toe te roepen en compensatie van BTW uit te sluiten op leveringen en diensten die vóór de inwerkingtreding van deze wet hebben plaatsgevonden.

Structurele uitsluiting

De basis voor deze uitsluiting is neergelegd in artikel 4 van het wetsvoorstel. Het is een kapstok waaraan nadere regelgeving zal worden "opgehangen". De daadwerkelijke uitsluitingen zullen in een uitvoeringsbesluit vorm krijgen. Tot nu toe is alleen nog het verstrekken van openbaar onderwijs genoemd voor uitsluiting.

Subsidie en giften in natura aan derden

In het wetsvoorstel is in artikel 4, onderdeel a, een uitzondering opgenomen voor de BTW over die goederen en diensten die niet voor eigen ge- of verbruik van de gemeente of provincie bedoeld zijn, maar ten goede komen aan derden. Ten eerste wordt beoogd te voorkomen dat een gemeente of provincie als een soort intermediair voor derden gaat optreden om daarmee compensatie van BTW te kunnen krijgen. Het wel compenseren van deze BTW zou kunnen leiden tot ongewenste gedragseffecten. Ten tweede kunnen die gedragseffecten leiden tot een ongelijke behandeling tussen enerzijds gemeenten en provincies en anderzijds andere aanbieders van de hier bedoelde prestaties. In verband met de hiervan mogelijk uitgaande verstoring van concurrentieverhoudingen en gelet op de budgettaire effecten, is voor de mogelijkheid gekozen om de BTW over dergelijke activiteiten uit te sluiten van compensatie.

Voorbeeld

Een voorbeeld van deze subsidiëring betreft de aankoop door de gemeente van goederen en diensten - bijvoorbeeld een computer - ten behoeve van een buurthuis. In dit geval is er sprake van kosten die een gemeente maakt, niet voor de eigenlijke taak van de gemeente, maar voor derden. De keuze voor uitsluiting van dit type uitgaven is gemaakt omdat het wel geven van compensatie, het voor de gemeente aantrekkelijk zou maken om als een soort intermediair op te treden. De gemeente komt immers wel, en in dit voorbeeld het buurthuis niet, voor compensatie in aanmerking.

Prestaties die, als een ondernemer ze zou verrichten, onder de vrijstelling van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 zouden vallen

De achterliggende gedachte van deze uitsluiting is:

- het voorkomen van concurrentievervalsing;
- gelijke behandeling te waarborgen.

Concurrentievervalsing of ongelijke behandeling kan zich voordoen in de situatie dat de werkzaamheden - zij het niet geheel onder dezelfde voorwaarden- zowel door het publiekrechtelijk lichaam als door een BTW-ondernemer worden verricht. Het publiekrechtelijk lichaam zou zonder nadere maatregelen compensatie krijgen van BTW op de aankoopkosten, terwijl de ondernemer geen recht op aftrek van deze voorbelasting heeft. Als hierdoor het publiekrechtelijk lichaam de prestaties goedkoper op de markt kan aanbieden dan de ondernemer zou een concurrentie-vervalsing ontstaan door toedoen van de werking van het BTW-compensatiefonds.

Een **voorbeeld** van ongelijke behandeling zou zich voordoen bij het compenseren van BTW op kosten betreffende het verstrekken van openbaar onderwijs, terwijl het bijzonder onderwijs (niet verstrekt door een gemeente of provincie) van compensatie is uitgesloten. Het verstrekken van bijzonder onderwijs valt onder de vrijstelling van artikel 11 van de Wet OB en heeft dus ook geen recht op aftrek van BTW.

Om ongelijke behandeling, het geen strijdig zou zijn met de Grondwet, van openbaar en bijzonder onderwijs te voorkomen, wordt compensatie op grond van dit artikel uitgesloten.

Tijdelijke uitsluiting in de vorm van de overgangsregeling

Ook hier twee redenen voor uitsluiting:

- compensatie van BTW uitsluiten op leveringen en diensten die vóór de inwerkingtreding van deze wet hebben plaatsgevonden of die op grond van de Wet OB al gefactureerd hadden moeten worden;
- stoppen en voorkomen van oneigenlijk anticipatiegedrag, waarmee zou worden gepoogd BTW-lasten die feitelijk betrekking hebben op de periode vóór de invoering van het BTW-compensatiefonds onder de werking van de BTW-compensatie te brengen.

Dit heeft geresulteerd in de huidige overgangsregeling van artikel 13 van het wetsvoorstel.

Voor 1 januari 2003 verrichte levering of dienst

In aanvulling op het bepaalde in onderdeel b van artikel 13, wordt het recht op bijdrage van omzetbelasting uitgesloten betreffende een levering van een goed of een dienst in de maand voorafgaande aan de inwerkingtreding van deze wet, ondanks dat de BTW betreffende deze levering of dienst in rekening wordt gebracht in 2003. Indien in dit geval onverkort het factuurstelsel zou worden gevolgd voor het compenseren van de BTW wordt in feite al BTW gecompenseerd op goederen die voor de inwerkingtreding van deze wet zijn geleverd. Tevens zou het onverkort volgen van het factuurstelsel leiden tot een ongelijke behandeling in de volgende situaties.

Situatie 1

Gemeente A krijgt van leverancier B een goed geleverd in december 2002. De leverancier brengt in december 2002 ook de vergoeding met BTW in rekening aan de gemeente. Gemeente A heeft geen recht op bijdrage voor deze levering, omdat op het moment dat de BTW in rekening wordt gebracht de Wet op het BTW-compensatiefonds nog niet in werking is getreden.

Situatie 2

Gemeente X krijgt van leverancier Y net als gemeente A een goed geleverd in december 2002. De leverancier brengt op 10 januari 2003 de vergoeding met BTW in rekening aan de gemeente. Dit is toegestaan op grond van artikel 35, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Gemeente X zou zonder deze overgangsbepaling recht hebben op bijdrage voor deze levering, omdat op het moment dat de BTW in rekening wordt gebracht de Wet op het BTW-compensatiefonds in werking is getreden.

Gemeente X zou dan BTW gecompenseerd krijgen op een goed dat voor de inwerkingtreding van deze wet is geleverd, terwijl gemeente A voor een vergelijkbare levering geen compensatie krijgt. Een dergelijke ongelijke behandeling achten de betrokken bewindslieden ongewenst. Daarom is deze ongelijke behandeling door de overgangsbepaling teniet gedaan.

Deze bepaling ziet ook op prestaties die over een langere periode plaatsvinden. Bij doorlopende prestaties zoals abonnementen op leveringen (zoals tijdschriften, gas, elektriciteit en water), licenties, verhuur, lease en abonnementen op diensten (zoals schoonmaken, administratie voeren en bewakingsdiensten) kan in de factuur in plaats van de dag waarop de levering of dienst wordt verricht, de periode worden vermeld waarop de factuur betrekking heeft. Deze periode mag niet langer zijn dan één jaar. De factuur moet dan worden uitgereikt vóór de 15de dag na afloop van die periode.

Indien zo'n levering of dienst betrekking heeft op een tijdvak vóór 1 januari 2003, maar op grond van het moment waarop gefactureerd moet worden na 1 januari 2003 wordt gefactureerd, wordt het recht op bijdrage geheel uitgesloten. Indien de periode waarin de leveringen of diensten hebben plaatsgevonden over de datum van 1 januari 2003 heenloopt, wordt het recht op bijdrage uitgesloten naar rato van de periode vóór 1 januari 2003.

Een overeenkomstige gedragslijn kan worden gevolgd bij ondeelbare of moeilijk splitsbare prestaties, zoals die van belastingconsulenten, accountants, advocaten, notarissen, architecten en andere uitoefenaars van vrije beroepen.

Ten onrechte na 2002 gefactureerd

Het wetsvoorstel volgt voor het recht op bijdrage uit het compensatiefonds deels het factuurstelsel. Daardoor ontstaat het bijdragerecht op het tijdstip waarop de omzetbelasting aan het publiekrechtelijk lichaam in rekening wordt gebracht.

Partijen kunnen, bij prestaties die worden verricht vóór 2003, de facturering uitstellen tot na dat tijdstip en zo toch een recht op compensatie krijgen. Om dit te voorkomen wordt het recht op bijdrage uitgesloten in gevallen waarin op grond van de omzetbelastingwetgeving facturering had behoren plaats te hebben vóór 2003. In 3.3.1. wordt dit al besproken voor zover de dienst of levering ook voor 2003 heeft plaatsgevonden. Wat nog resteert is de factuurverplichting indien een betaling vooraf of deelbetaling is overeengekomen vóór 2003, maar de prestatie nog niet is verricht.

In de Wet OB staat dat de factuur moet worden uitgereikt vóór de vijftiende dag na de maand waarin de levering of de dienst is verricht. Ingeval de ondernemer is overeengekomen, dat de vergoeding voor de door hem te verrichten prestatie vooraf geheel of in gedeelten zal worden voldaan, moet ter zake van die betaling vóór het tijdstip van opeisbaarheid daarvan telkens een factuur worden opgemaakt.

Ingebruikname van een onroerende zaak voor 2003 en levering na 2002

Op basis van het oorspronkelijke wetsvoorstel bleek een constructie mogelijk voor gebouwen die in gebruik genomen worden in 2001 of 2002, waarvoor aftrek van in rekening gebrachte BTW op dat moment niet mogelijk is voorzover het gebouw bestemd is voor de uitoefening van overheidstaken. Compensatie van die BTW is nog niet aan de orde en kan ook niet vanaf 1 januari 2003 met terugwerkende kracht worden verkregen.

Om toch deze BTW gecompenseerd te krijgen werd in de gesignaleerde constructie het gebouw eerst gehuurd of geleased van een ondernemer, bijvoorbeeld een aannemer of financieringsmaatschappij, om vervolgens binnen twee jaar te worden gekocht met BTW.

Deze BTW zou dan voorzover betrekking hebbend op overheidstaken, met uitzondering van de gevallen bedoeld in artikel 4 van het voorstel, compensabel zijn.

Daarbij is van belang dat er alleen sprake is van BTW-heffing (en compensatie) als sprake is van een gebouw dat voor, op of uiterlijk twee jaar na de eerste ingebruikname wordt geleverd ⁵. Een gebouw kopen voorafgegaan door een huur- of leasecontract voor maximaal twee jaar is maatschappelijk echter ongebruikelijk. Als gemeenten of provincies daartoe rond 2003 wel overgaan, zal daarbij vrijwel zeker het motief van BTW-compensatie voorop staan. Er is dan sprake van ongebruikelijke constructies. Door de gekozen uitnamesystematiek zou dit ten laste gaan van de rest van de gemeenten of provincies.

Om dit te voorkomen is artikel 13, eerste lid, aangevuld met onderdeel c.

Voor de toetsing van ingebruikname van de zaak of gedeelten daarvan, wordt aangesloten bij de bepalingen en jurisprudentie inzake de omzetbelasting, met dien verstande dat gedeeltelijke ingebruikname voldoende is voor uitsluiting van compensatie. Daarbij hoeft het niet alleen te gaan om ingebruikname door de gemeente of provincie zelf, maar kan het ook gaan om een gelieerde stichting, maatschap, vereniging, naamloze of besloten vennootschap of samenwerkingsverband.

Verschuiven van de vergoeding naar na 2002

Bij huur- en leasecontracten, maar ook bij andere doorlopende diensten, zouden partijen kunnen overwegen om de vergoeding niet gelijkmatig over de huur- of leaseperiode te verdelen, maar zoveel mogelijk te verschuiven naar de periode van het BTW-compensatiefonds. Een dergelijke ongelijkmatige spreiding van huur- of leasetermijnen is ongebruikelijk en kan als gekunsteld worden gekwalificeerd.

Bij het verschuiven van de vergoeding naar 2003 zou dit door de gekozen uitnamesystematiek ten laste gaan van de rest van de gemeenten of provincies. De in dit onderdeel opgenomen bepaling sluit compensatie uit als de vergoeding bij een doorlopende dienst, zoals bijvoorbeeld huren en leasen, meer dan 10% hoger is dan gemiddeld in de twee jaren voor inwerkingtreding in rekening is gebracht.

De uitsluiting is dan het meerdere boven dit gemiddelde, vermeerderd met een percentage van 10% voor elk jaar dat sinds de inwerkingtreding van deze wet is verstreken.

Om geen diensten met een normale prijsstijging te treffen is gekozen voor een drempel van 10% van de vergoeding per jaar gerekend vanaf de inwerkingtreding van de voorgestelde wet.

Voorbeeld 1

Vooruitlopend op de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel spreekt men nu af om door middel

van huur een roerend goed in 2001 ter beschikking te krijgen tot en met 2004. Om maximaal de BTW gecompenseerd te krijgen spreekt men af in 2001 en 2002 voor € 100 per jaar te huren en de rest van de eigenlijke huurprijs, zijnde € 5000 per jaar op basis van een contractduur van 4 jaren, te verschuiven naar 2003 en 2004. De volgende bedragen worden in rekening gebracht.

2001	2002	2003	2004
100	100	9000	10 800

Toepassing van deze overgangsregeling heeft hier het volgende effect.

Het gemiddelde over 2001 en 2002 is hier 100.

Het verschil tussen de vergoeding over 2003 en dit gemiddelde is $9000 - 100 = 8900$. Dit is meer dan 10% van het gemiddelde, zodat de bijdrage wordt beperkt voorzover de 9000 (vergoeding) meer dan 10% hoger is dan het gemiddelde van 100, dus de 110 te boven gaat.

Beperking in 2003 is $9000 - 110 = 8890$.

Beperking in 2004 is $10\ 800 - 120 = 10\ 680$.

Voorbeeld 2

Als voorbeeld 1, maar nu wordt in 2001 en 2002 iets minder doorgeschoven. De volgende bedragen worden in rekening gebracht.

2001	2002	2003	2004
1000	1000	8000	10 000

Toepassing van deze overgangsregeling heeft hier het volgende effect.

Het gemiddelde over 2001 en 2002 is hier 1000.

Het verschil tussen de vergoeding over 2003 en dit gemiddelde is $8000 - 1000 = 7000$. Dit is meer dan 10% van het gemiddelde, zodat de bijdrage wordt beperkt voorzover de 8000 (vergoeding) meer dan 10% hoger is dan het gemiddelde van 1000, dus de 1100 te boven gaat.

Beperking in 2003 is $8000 - 1100 = 6900$

Beperking in 2004 is $10\ 000 - 1200 = 8800$

Voorbeeld 3

De vergoeding voor de dienst, die voor het eerst in 2002 wordt verricht, bedraagt € 4000 in 2002, te verhogen met een jaarlijkse stijging van 5%. Afgerond wordt de komende jaren het volgende in rekening gebracht.

2002	2003	2004	2005	2006
4000	4200	4410	4630	4862

Toepassing van deze overgangsregeling heeft hier geen effect omdat de verhoging in 2003 ten opzichte van het gemiddelde vóór 2003 over 2001 tot en met 2002 (4000) bedraagt: $4200 - 4000 = 200$. Dit is minder dan 10% van het gemiddelde. Ook in de volgende jaren treedt geen beperking op.

Uiteraard wordt voor de berekening van de gemiddelde vergoeding over de twee jaren voorafgaand aan de inwerkingtreding, alleen rekening gehouden met het tijdvak waarin daadwerkelijk een prestatie wordt verricht; in dit voorbeeld het hele jaar 2002.

De hier gehanteerde "voorzover-benadering" laat het recht op BTW-compensatie in stand tot het niveau van de gemiddelde vergoeding over de twee jaren voor inwerkingtreding van deze wet. Zoals in de voorgaande voorbeelden duidelijk wordt is de beperking van de bijdrage afhankelijk van de grootte van de verschuiving van de vergoeding van vóór 2003 naar 2003 en latere jaren. Bij een normale verdeling van de vergoeding over de termijnen is er dus geen sprake van enige beperking. Hoe meer er echter met de vergoeding wordt verschoven, en dus niet meer op een normale wijze wordt gehandeld, hoe meer de compensatie van BTW gedurende maximaal tien jaren wordt beperkt.

4Schema

In 2.3. hebben we al zes stappen besproken om te beoordelen in welke hoedanigheid de gemeente of provincie optreedt. Blijven we met de vervolgvraag: *is de BTW op deze nota compensabel?*

Het bijgevoegde schema kan u helpen deze vraag te beantwoorden. Het schema geldt niet voor de overgangssituaties besproken in 3.3.

[1](#) Met dit voorbeeld wordt de levering bedoeld zoals genoemd in artikel 3, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

[2](#) artikel 4, 5e lid, 6e RL, bijlage D

[3](#) arrest HvJEG 17-10-1989, nr. 231/87 en 129/88 (FED 1990/312)

[4](#) HvJ EG 26-03-1987, nr.235/85.

[5](#) Op grond van artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel a, ten eerste, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

