

Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen

Belastingdienst/ Landelijk Kantoor Belastingdienstregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 25 januari 2012, nr. BLKB 2012/175M.

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is op een aantal punten inhoudelijk gewijzigd ten opzichte van het besluit 'Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen' van 10 juni 2009, nr. CPP2009/838M, Stcrt. nr. 114.

-Paragraaf 2.2.1 (Het publiekrechtelijke lichaam als overheid) en paragraaf 2.2.2 (Het publiekrechtelijke lichaam als ondernemer) zijn aangepast naar aanleiding van onder andere het arrest van de Hoge Raad van 15 oktober 2010, nr. 09/01901 en de wijziging van art. 3 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting inzake het geven van gelegenheid tot parkeren.

-Paragraaf 2.3.5 (Verlegging van de heffing van omzetbelasting) is aangepast in verband met de per 1 januari 2010 gewijzigde regels voor de plaats van dienst.

-Paragraaf 2.4.2 (Geen direct gebruik van goederen) is vervallen in verband met paragraaf 4.2 van het besluit 'Aftrek van omzetbelasting' van 25 november 2011, nr. BLKB2011/641M.

-Paragraaf 2.5.2.3 (Uitvoering van bestemmingsplannen door een derde) is uitgebreid met een goedkeuring voor het recht op aftrek van voorbelasting van ondernemers die een bestemmingsplan uitvoeren.

-Paragraaf 3.2.1.5 (Brandweer) is aangepast in verband met de per 1 oktober 2010 in werking getreden Wet veiligheidsregio's. Tevens wordt in deze paragraaf ingegaan op de situatie als in de toekomst de brandweertzorg volledig bij de veiligheidsregio's wordt belegd. Daarbij is onder voorwaarden goedgekeurd dat de herzieningsregels van het btw-compensatiefonds achterwege blijven.

-Paragraaf 3.2.3.6 (Terbeschikkingstelling roerende of onroerende zaak anders dan door overdracht) keurt onder bepaalde voorwaarden goed dat toepassing van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds achterwege blijft. Het kan daarbij bijvoorbeeld om brandweerkazernes gaan.

1 Inleiding

Dit besluit behandelt de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op het BTW-compensatiefonds bij publiekrechtelijke lichamen. Hoofdstuk 2 van dit besluit gaat over de heffing van omzetbelasting. Ieder publiekrechtelijk lichaam kan met deze heffing in aanraking komen. In hoofdstuk 3 komt de Wet op het BTW-compensatiefonds aan de orde. Deze wet is ingevoerd per 1 januari 2003 en is van toepassing op provincies, gemeenten en regionale openbare lichamen. In hoofdstuk 4 zijn de besluiten opgenomen die bij de inwerkingtreding van dit besluit worden ingetrokken. Hoofdstuk 5 regelt de inwerkingtreding van dit besluit.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet OB

Besluit OB

Beschikking OB

Wet op de omzetbelasting 1968

Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

BUA	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
Teruggaafbeschikking	Teruggaafbeschikking omzetbelasting 1968
Toelichting Teruggaafbeschikking	Toelichting Teruggaafbeschikking omzetbelasting 1968
Overgangsbeschikking	Overgangsbeschikking omzetbelasting 1968
Toelichting Overgangsbeschikking	Toelichting Overgangsbeschikking omzetbelasting 1968
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Wet BCF	Wet op het BTW-compensatiefonds
Besluit BCF	Uitvoeringsbesluit BTW-compensatiefonds
Beschikking BCF	Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds
regionaal openbaar lichaam	Een lichaam als bedoeld in artikel 1, onderdeel d, van de Wet BCF
compensatiegerechtigd lichaam	Een lichaam als bedoeld in artikel 1, onderdelen c en d, van de Wet BCF
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L347, gewijzigd d.d. 19 december 2006, PbEU L384)
Hoge Raad/HR	Hoge Raad der Nederlanden
Hof van Justitie/HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
EU	Europese Unie

2 Heffing van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen

2.1 Algemeen

Publiekrechtelijke lichamen treden niet op als ondernemer als zij overheidsactiviteiten verrichten. Daarnaast treden publiekrechtelijke lichamen soms op als ondernemer. Zij zijn dan omzetbelasting verschuldigd tenzij er sprake is van vrijgestelde handelingen. Het komt echter ook voor dat een publiekrechtelijk lichaam niet optreedt als overheid maar ook niet als ondernemer. Als wordt opgetreden in de hoedanigheid van niet-ondernemer komt heffing van omzetbelasting in beginsel niet aan de orde (zie echter ook paragraaf 2.3). Bij publiekrechtelijke lichamen is het dus van belang na te gaan wanneer zo'n lichaam optreedt als ondernemer en wanneer dat niet het geval is. Omdat deze beoordeling zich het meest prominent voordoet bij gemeenten is de inhoud van dit hoofdstuk voor een belangrijk deel daarop toegesneden. De paragrafen 2.1 tot en met 2.4 hebben echter een vrij algemeen karakter, waardoor zij ook betekenis hebben voor andere publiekrechtelijke lichamen dan gemeenten. In paragraaf 2.5 komt vervolgens een aantal bijzondere regelingen aan de orde.

2.2 De hoedanigheden waarin een publiekrechtelijk lichaam kan optreden

2.2.1 Het publiekrechtelijke lichaam als overheid

Een publiekrechtelijk lichaam wordt voor de handelingen die het als overheid verricht niet aangemerkt als ondernemer (in de zin van artikel 7 van de Wet OB). In de Wet OB en in de btw-richtlijn (artikel 13) is niet specifiek aangegeven welke handelingen van een publiekrechtelijk lichaam als overheidshandelingen zijn te beschouwen. In de nationale en communautaire jurisprudentie zijn lijnen uitgezet over de reikwijdte van het overheidshandelen. De volgende twee voorwaarden gelden cumulatief:

I. het publiekrechtelijk lichaam moet de (overheids)werkzaamheden verrichten¹. Privaatrechtelijke (rechts)personen zoals notarissen en gerechtsdeurwaarders kunnen dus niet als overheid optreden, ook niet als publiekrechtelijke lichamen aan hen overheidsactiviteiten uitbesteden.

II. het publiekrechtelijk lichaam moet de werkzaamheden verrichten in het kader van het specifiek voor dat publiekrechtelijke lichaam geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten². Het juridische regime zal per lidstaat verschillen, zodat de belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen met betrekking tot een bepaalde handeling van lidstaat tot lidstaat kan verschillen.

De jurisprudentie verschaft bepaalde aanknopingspunten voor de betekenis van de zinsnede "specifiek juridisch regime voor publiekrechtelijke lichamen". Van een specifiek juridisch regime voor publiekrechtelijke lichamen is sprake als:

a. een publiekrechtelijk lichaam bij de uitoefening van werkzaamheden gebruik maakt van zogenoemde overheidsprerogatieven³. De term "overheidsprerogatieven" heeft betrekking op voorrechten of bevoegdheden, die uitsluitend door een overheidslichaam mogen worden gebruikt of uitgeoefend. In het Porto-arrest bestonden de overheidsprerogatieven uit het door het gemeentebestuur van Porto tegen vergoeding toestaan van het parkeren van voertuigen op een openbare weg of het beperken daarvan. Ook legde de gemeente Porto boetes op bij overschrijding van de toegestane parkeertijd. Een voorbeeld waarbij gebruik wordt gemaakt van overheidsprerogatieven is het organiseren van markten op de openbare weg door gemeenten.

b. een publiekrechtelijk lichaam handelt ter uitvoering van een opdracht van een hogere wetgever⁴. Te denken valt aan een situatie waarin:

- gemeenten inlichtingen uit het bevolkingsregister verstrekken (op grond van de Wet gemeentelijke basisadministratie);
- gemeenten binnen hun grondgebied afval van particuliere huishoudens ophalen (op grond van de Wet milieubeheer);
- publiekrechtelijke lichamen binnen hun grondgebied wegen waarvan zij eigenaar zijn (op grond van onder andere de Wegenwet) aanleggen, beheren en onderhouden;
- gemeenten een openbaar rioleringsstelsel, inclusief de aftakkingen tot aan de perceelgrens, aanleggen en onderhouden (op grond van de Wet milieubeheer);
- het ministerie van Infrastructuur en Milieu een rijksweg over een grotere afstand verdiept aanlegt op verzoek van bijvoorbeeld een gemeente en tegen voldoening van de meerkosten door die gemeente.

2.2.2 Het publiekrechtelijke lichaam als ondernemer

¹ HvJ 26 maart 1987, nr. 235/85 (notarissen en gerechtsdeurwaarders).

² HvJ 17 oktober 89, nr. 231/87 en 129/88; Carpaneto Piacentino.

³ HvJ 14 december 2000, nr. C-446/98; Porto.

⁴ HR 5 april 1978, nr. 18 345 en nr. 18 474.

Een publiekrechtelijk lichaam treedt op als ondernemer als dat lichaam een bedrijf uitoefent of een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie artikel 7, eerste en tweede lid, van de Wet OB). Door de ruime formulering van het begrip "bedrijf" is al snel sprake van ondernemerschap.

Voorbeelden van ondernemersactiviteiten van publiekrechtelijke lichamen zijn:

- het uitlenen van boeken en dergelijke door een gemeentelijke bibliotheek;
- het leveren van bouwterrein door een gemeente;
- het door een publiekrechtelijk lichaam aanleggen of onderhouden van infrastructurele voorzieningen die in eigendom toebehoren aan bijvoorbeeld een ander publiekrechtelijk lichaam;
- het ophalen van bedrijfsafval;
- het ophalen van huisvuil in andere gemeenten.

Daarnaast merkt artikel 3 van de Beschikking OB sinds 1 juli 2011 publiekrechtelijke lichamen aan als ondernemer met betrekking tot het geven van gelegenheid tot parkeren waarbij een fysieke barrière ter verzekering van de betaling van het parkeergeld dient. Het gaat hierbij vooral om parkeerterreinen en parkeergarages die voorzien zijn van slagbomen. Artikel 3 van de Beschikking OB betekent dat publiekrechtelijke lichamen ook omzetbelasting moeten voldoen over slagboomparkeren als gebruik gemaakt wordt van overheidsprerogatieven zoals de heffing van parkeerbelasting.

Publiekrechtelijke lichamen worden op grond van artikel 13, eerste lid, tweede alinea, van de btw-richtlijn ook als ondernemer aangemerkt als een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. De verstoring van de mededinging van enige betekenis moet volgens het HvJ worden beoordeeld met betrekking tot de werkzaamheden als zodanig. Genoemd artikel ziet volgens het HvJ niet alleen op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is. De daadwerkelijke of potentiële concurrentie moet ook van meer dan onbeduidende omvang zijn⁵.

Publiekrechtelijke lichamen die ook als ondernemer handelingen verrichten (bijvoorbeeld in het kader van het grondbedrijf) zijn belastingplichtig voor het tegen vergoeding verrichten van leveringen. Dit geldt ook voor een incidentele levering, dat wil zeggen de levering van een zaak die het lichaam gewoonlijk niet levert. De levering tegen vergoeding is alleen dan niet aan te merken als een economische activiteit (en dus niet belastbaar) als:

- de levering moet worden aangemerkt als overheidshandelen, of
- het gaat om een levering van een zaak die het lichaam heeft aangeschaft en (uitsluitend) gebruikt voor het verrichten van andere activiteiten dan economische activiteiten (waaronder begrepen handelingen of werkzaamheden verricht als overheid)⁶.

Het is mogelijk dat een gemeente investeringsgoederen aanschafft en deze goederen in gebruik neemt voor zowel ondernemersactiviteiten als voor overheidsactiviteiten en andere niet-ondernemersactiviteiten (zie ook paragraaf 2.4). In dat geval kan de gemeente het goed slechts als ondernemersvermogen aanmerken voor zover zij het goed als ondernemer gebruikt⁷. Bij latere levering van deze goederen geldt dat de gemeente alleen als ondernemer kwalificeert voor zover de goederen tot het ondernemersvermogen behoren. Dit kan tot gevolg hebben dat slechts een deel van de vergoeding is belast met omzetbelasting.

⁵ HvJ, 16 september 2008, nr. C-288/07, Isle of Wight Council.

⁶ Zie HR 10 oktober 2008, nr. 41.570 (levering containers).

⁷ HvJ, 12 februari 2009, nr. C-515/07, VNLTO.

2.2.3 Het publiekrechtelijke lichaam als niet-ondernemer, anders dan als overheid

Als een publiekrechtelijk lichaam niet optreedt in de hoedanigheid van overheid is niet automatisch sprake van ondernemerschap. Het niet handelen als overheid en ook niet als ondernemer doet zich bijvoorbeeld voor als een publiekrechtelijk lichaam een evenement organiseert dat voor iedereen gratis toegankelijk is.

2.3 Gelijkgestelde handelingen, intracommunautaire verwervingen, invoer en verlegging van de heffing van omzetbelasting

2.3.1 Algemeen

Van een publiekrechtelijk lichaam wordt omzetbelasting geheven als dat lichaam in de hoedanigheid van ondernemer belaste handelingen aan derden verricht (zie paragraaf 2.2.2). Daarnaast is er een aantal bijzondere situaties waarin omzetbelasting wordt geheven. De situaties die voor publiekrechtelijke lichamen ook van belang kunnen zijn, komen hierna aan de orde.

2.3.2.1 Gelijkgestelde leveringen

Bepaalde handelingen worden soms gelijkgesteld met een levering waardoor heffing van omzetbelasting plaatsvindt. Dat is het geval als goederen die tot het ondernemingsvermogen behoren, worden onttrokken voor privé-doeleinden van het personeel of worden bestemd voor andere dan bedrijfsdoeleinden zonder dat hiervoor een vergoeding wordt ontvangen. Dit is overigens alleen aan de orde als voor die goederen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van omzetbelasting is ontstaan (zie artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB).

Ook het zelf vervaardigen van goederen of het onder terbeschikkingstelling van stoffen (zoals grond) laten vervaardigen van goederen kan soms leiden tot heffing van omzetbelasting. Dat is het geval bij het in gebruik nemen van in de ondernemings sfeer vervaardigde goederen die gebruikt worden voor handelingen (bijvoorbeeld vrijgestelde verhuur) waarvoor geen recht op aftrek van omzetbelasting bestaat (zie artikel 3, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB).

2.3.2.2 Gelijkgestelde diensten

Het is ook denkbaar dat een gemeente vanuit haar ondernemerssfeer (bijvoorbeeld) aan haar personeel diensten verricht als bedoeld in artikel 4, tweede lid, van de Wet OB (bijvoorbeeld het gemeentelijk vervoerbedrijf dat haar personeel of de gezinsleden daarvan gratis vervoert). In die gevallen vindt voregenoemd artikel uiteraard onverkort toepassing.

2.3.3 Intracommunautaire verwervingen

Onder bepaalde voorwaarden zijn publiekrechtelijke lichamen omzetbelasting verschuldigd voor de intracommunautaire verwerving van goederen in Nederland. Als een publiekrechtelijk lichaam goederen intracommunautair verwerft in de hoedanigheid van ondernemer is dat lichaam hiervoor omzetbelasting verschuldigd.

Bij de intracommunautaire verwerving van accijnsgoederen en nieuwe vervoermiddelen is de gemeente altijd omzetbelasting verschuldigd. Daarbij is dus niet van belang in welke hoedanigheid de gemeente die goederen verwerft.

Verwerft een publiekrechtelijk lichaam in de hoedanigheid van overheid

intracommunautair andere goederen dan accijnsgoederen en nieuwe vervoermiddelen, dan is dat lichaam pas omzetbelasting verschuldigd als het totaal van de vergoedingen van deze verwervingen in een kalenderjaar meer bedraagt dan € 10.000. Doet deze situatie zich voor, dan moet dat lichaam in ieder geval ook in het daarop volgende jaar omzetbelasting voldoen over haar verwervingen (ook als die verwervingen in het opvolgende jaar minder bedragen dan € 10.000 (zie artikel 1a, tweede lid, onderdeel c, van de Wet OB)).

Een publiekrechtelijk lichaam dat als overheid goederen intracommunautair verwerft, kan bij de inspecteur een verzoek indienen om voor die verwervingen altijd in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken. Als de inspecteur het verzoek inwilligt, geldt dat tot wederopzegging door het publiekrechtelijke lichaam, maar ten minste voor twee kalenderjaren.

2.3.4 Invoer

Als een publiekrechtelijk lichaam uit landen buiten de EU goederen invoert of laat invoeren, is dat lichaam omzetbelasting verschuldigd ongeacht de hoedanigheid waarin het de goederen afneemt (artikel 1, onderdeel d, in samenhang met artikel 18 van de Wet OB). In beginsel wordt deze omzetbelasting voldaan bij de aangifte ten invoer. Onder bepaalde voorwaarden kan de inspecteur vergunning verlenen om de bij invoer verschuldigde omzetbelasting te voldoen op de periodieke aangifte omzetbelasting (de zgn. verlegging bij invoer; zie artikel 23 van de Wet OB en de artikelen 17 tot en met 18b van de Beschikking OB).

2.3.5 Verlegging van de heffing van omzetbelasting

In een aantal situaties wordt de heffing van omzetbelasting verlegd naar de afnemer van goederen en diensten (zie artikel 12 van de Wet OB). Dat is het geval als een in het buitenland gevestigde ondernemer een prestatie verricht die volgens de Wet OB in Nederland wordt verricht (artikel 12, tweede en derde lid, van de Wet OB). In de praktijk komt de verlegging van de heffing van omzetbelasting vooral voor bij dienstverlening. Met de op 1 januari 2010 gewijzigde regels voor de plaats van dienst is dit in nog meer situaties dan voorheen aan de orde. Voor publiekrechtelijke lichamen is hierbij onder andere artikel 7, zevende lid, onderdeel b, van de Wet OB van belang. Daarin is met ingang van 1 januari 2010 opgenomen dat een rechtspersoon, andere dan ondernemer, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, voor de toepassing van de wettelijke regels betreffende de plaats van dienst als ondernemer wordt aangemerkt. Onder identificatie dient hier te worden verstaan de identificatie bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel g, van de Wet OB. Dat wil zeggen dat de rechtspersoon over een btw-identificatienummer beschikt. Hierdoor wordt voorkomen dat de presterende ondernemer dient na te gaan of de afnemende rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd de diensten wel afneemt voor belastbare activiteiten. Het is daarom niet van belang in welke hoedanigheid een publiekrechtelijk lichaam een dienst afneemt.

Ter verduidelijking worden hierna enkele voorbeelden gegeven van gevallen waarbij de heffing van omzetbelasting wordt verlegd naar het lichaam dat de prestatie afneemt:

- een publiekrechtelijk lichaam neemt diensten af die betrekking hebben op in Nederland gelegen onroerende zaken. Te denken valt aan een dienst van een in het buitenland gevestigde architect. Deze dienst wordt in Nederland verricht (zie artikel 6b van de Wet OB). Verlegging van de heffing van omzetbelasting vindt plaats op basis van artikel 12, derde lid, van de Wet OB. Het is in dit geval niet van belang of het lichaam als ondernemer is geïdentificeerd of niet;
- een publiekrechtelijk lichaam is (ook) als ondernemer geïdentificeerd en neemt diensten af van een in een ander EU-land gevestigd adviesbureau. De

diensten van het adviesbureau worden in Nederland verricht (artikel 6, eerste lid, van de Wet OB). Verlegging van de heffing van omzetbelasting vindt plaats op basis van artikel 12, tweede lid, van de Wet OB. Is het lichaam niet als ondernemer geïdentificeerd dan verricht het adviesbureau de dienst in het land van vestiging. Aan heffing van Nederlandse omzetbelasting wordt dan niet toegekomen;

- een publiekrechtelijk lichaam is niet als ondernemer geïdentificeerd en neemt telecommunicatiediensten af of huurt vervoermiddelen van ondernemers die buiten de EU zijn gevestigd. Deze diensten worden in Nederland verricht als het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van de dienst in Nederland plaatsvindt (artikel 6j, onderdeel a en c, van de Wet OB). Verlegging van de heffing van omzetbelasting vindt plaats op basis van artikel 12, derde lid, van de Wet OB. Artikel 6j, onderdeel c, van de Wet OB geldt tot en met 31 december 2014.

2.3.6 Verleggingsregeling bouw

Als een gemeentelijk grondbedrijf grond bouwrijp maakt om deze bijvoorbeeld te verkopen, in erfpacht uit te geven of te verhuren, treedt het grondbedrijf op als eigenbouwer. Een gemeentelijk grondbedrijf handelt niet als ondernemer bij de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen zoals bijv. openbare straten, plantsoenen en dergelijke bij de gemeente in eigendom blijvende voorzieningen. De gemeente treedt dan op als overheid wat een handelen als eigenbouwer uitsluit. Dit leidt ertoe dat de gemeente bijvoorbeeld bij de realisatie van een bestemmingsplan in twee gedaanten kan optreden, namelijk als eigenbouwer voor zover zij optreedt als ondernemer en als opdrachtgever voor zover het betreft de werkzaamheden die zij verricht als overheid. Dit kan aanleiding geven tot problemen bij het toepassen van de verleggingsregeling. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Om splitsingsmoeilijkheden te voorkomen keur ik goed dat gemeenten die bij de realisatie van een bestemmingsplan zowel optreden als overheid en ondernemer de verleggingsregeling omzetbelasting buiten toepassing blijft. De onderaannemer dient dan op de gebruikelijke wijze omzetbelasting in rekening te brengen. Dit geldt ook als een publiekrechtelijk lichaam als ondernemer een hier bedoelde prestatie verricht aan een ander publiekrechtelijk lichaam.

2.4 Aftrek van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen

2.4.1 Het publiekrechtelijke lichaam als ondernemer

De hoedanigheid waarin een publiekrechtelijk lichaam optreedt, is ook van belang voor de aftrek van omzetbelasting. Alleen als een publiekrechtelijk lichaam optreedt als ondernemer en belaste handelingen verricht, heeft dat lichaam recht op aftrek van de haar in rekening gebrachte omzetbelasting (zie artikel 15 van de Wet OB).

Het is mogelijk dat een gemeente een investeringsgoed in gebruik neemt dat slechts gedeeltelijk tot het ondernemersvermogen kan worden gerekend (zie paragraaf 2.2.2). In dat geval wordt het recht op aftrek van aan deze goederen toe te rekenen omzetbelasting op de gebruikelijke wijze bepaald door toepassing van de aftrekregels. De gemeente heeft dus recht op aftrek voor zover zij het goed gebruikt voor belaste handelingen. Herziening van de omzetbelasting is niet mogelijk als een wijziging optreedt tussen het gebruik voor ondernemersactiviteiten en overheidsactiviteiten.

Een publiekrechtelijk lichaam kan goederen en diensten aanschaffen en die goederen en diensten zowel voor belaste als vrijgestelde handelingen gebruiken. In die situatie komt van de omzetbelasting alleen het deel voor

aftrek in aanmerking dat kan worden toegerekend aan de belaste handelingen (zie artikel 15 van de Wet OB en de artikelen 11 en 12 van de Beschikking OB). Gaat het om investeringsgoederen dan wordt het gebruik van die goederen gedurende een aantal jaren gevolgd. Voor roerende zaken is dat 4 jaren en voor onroerende zaken 9 jaren, te rekenen vanaf het einde van het boekjaar waarin de zaak in gebruik is genomen. De ondernemer moet de in aftrek gebrachte omzetbelasting herzien als het gebruik voor belaste en vrijgestelde handelingen verandering ondergaat (zie de artikelen 12, 13 en 13a van de Beschikking OB).

2.4.2 Het publiekrechtelijke lichaam als overheid of als niet-ondernemer, anders dan als overheid

Als een gemeente goederen koopt die zij alleen voor niet-ondernemersactiviteiten (waaronder begrepen overheidsactiviteiten) in gebruik neemt, bestaat niet de mogelijkheid om deze goederen tot haar ondernemersvermogen te rekenen. De gemeente mist ter zake de status van ondernemer. Het gevolg hiervan is dat zij geen omzetbelasting in aftrek kan brengen, ook niet als zij dit goed in een later stadium wél voor belaste ondernemershandelingen gaat bezigen⁸. Toepassing van de artikelen 11 t/m 14 van de Beschikking OB (herziening) is hier dus niet mogelijk.

2.5 Bijzondere regelingen

2.5.1 Overgangsregeling voor geheel of gedeeltelijk bouwrijp gemaakte grond bij de overgang van de Wet op de Omzetbelasting 1954 naar de Wet op de omzetbelasting 1968

2.5.1.1 Algemeen

Bij de inwerkingtreding van de Wet OB is een overgangsregeling getroffen in verband met de overgang van de Wet op de Omzetbelasting 1954 naar de Wet OB. De overgangsregeling heeft onder meer betrekking op de heffing en teruggaaf van omzetbelasting ten aanzien van goederen die ondernemers per 1 januari 1969 in voorraad hadden. Deze overgangsregeling kan voor gemeenten nog van belang zijn, als zij nog grond in voorraad hebben die per 1 januari 1969 geheel of gedeeltelijk bouwrijp is gemaakt. In de volgende paragrafen ga ik op deze overgangsregeling in.

2.5.1.2 Teruggaaf omzetbelasting geheel of gedeeltelijk bouwrijpe grond

Een gemeente kon aanspraak maken op teruggaaf van omzetbelasting die betrekking had op geheel of gedeeltelijk bouwrijp gemaakte grond, die de gemeente op 1 januari 1969 voor verkoop in voorraad had (zie artikel 5, eerste lid, van de Teruggaafbeschikking⁹). Heeft een gemeente van die mogelijkheid gebruik gemaakt, dan is de gemeente bij een latere levering van deze grond omzetbelasting verschuldigd over de volledige vergoeding. In § 16 Toelichting Teruggaafbeschikking is onder meer aangegeven dat de teruggaaf betrekking heeft op onroerend goed dat nog door niemand is gebruikt en dat de

⁸ HvJ 2 juni 2005, nr. C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen).

⁹ De tekst van artikel 5, eerste lid, van de Teruggaafbeschikking luidt:

"1. Met afwijking van de artikelen 2 en 3 (van de Teruggaafbeschikking) bedraagt de teruggaaf voor onroerend goed 8 percent van de aanschaffingsprijs. Indien blijkt, dat de in die prijs begrepen omzetbelasting in betekende mate afwijkt van het percentage van 8, kan de inspecteur - al dan niet op verzoek - bij beschikking een ander percentage vaststellen."

In § 16 van de Toelichting Teruggaafbeschikking is onder meer aangegeven dat het percentage van 8 de bestaande gemiddelde omzetbelastingdruk op onroerend goed weergeeft. Als de werkelijke omzetbelastingdruk 0,5 punt of meer afwijkt van het percentage van 8, kan de inspecteur een ander teruggaafpercentage vaststellen.

ondernemer (i.c. de gemeente) op 1 januari 1969 anders dan als bedrijfsmiddel in voorraad had. De latere levering van de grond is wel vrijgesteld van overdrachtsbelasting, omdat de grond niet als bedrijfsmiddel is gebruikt (zie artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR).

2.5.1.3 Afzien van teruggaaf omzetbelasting bouwrijpe grond

Een gemeente kan hebben afgezien van het recht op teruggaaf van omzetbelasting zoals bedoeld in paragraaf 2.5.1.2. Is dat het geval, dan mag zij de grond vervolgens vrij van omzetbelasting en overdrachtsbelasting leveren (zie § 17, onderdeel 4, van de Toelichting Overgangsbeschikking).

2.5.1.4 Afzien van teruggaaf omzetbelasting gedeeltelijk bouwrijp gemaakte grond

Heeft de gemeente in deze situatie afgezien van het recht op teruggaaf van omzetbelasting dan geldt het volgende. De gemeente kan de grond vrij van omzetbelasting en van overdrachtsbelasting leveren als zij de omzetbelasting die haar ter zake van het verder bouwrijp maken van die grond in rekening is gebracht niet in aftrek heeft gebracht. Heeft de gemeente deze omzetbelasting wel in aftrek gebracht dan kan bij latere levering slechts een deel van de vergoeding buiten de heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting blijven. Dat deel komt overeen met de waarde die op 31 december 1968 aan de gedeeltelijk bouwrijp gemaakte grond kon worden toegekend. Over het resterende gedeelte van de verkoopprijs van de grond (exclusief omzetbelasting) is omzetbelasting verschuldigd. Voor dat gedeelte blijft heffing van overdrachtsbelasting achterwege.

2.5.1.5 Aanvullende aftrek omzetbelasting bij levering geheel of gedeeltelijk bouwrijpe grond aan ondernemer

De ondernemer aan wie een gemeente geheel of gedeeltelijk bouwrijp gemaakte grond heeft geleverd met toepassing van de in § 17, onderdeel 4, van de Toelichting Overgangsbeschikking opgenomen regeling en die de grond als bedrijfsmiddel gebruikt, wordt een aanvullende aftrek van omzetbelasting verleend. Daarbij geldt de voorwaarde dat de ondernemer aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting ter zake van de levering van de grond in aftrek zou hebben kunnen brengen. De aanvullende aftrek vormt een bepaald percentage van de waarde van de grond op 31 december 1968 (zie artikel 7, vijfde lid, van de Overgangsbeschikking¹⁰).

2.5.1.6 Volgende leveringen geheel of gedeeltelijk bouwrijpe grond

Ook bij volgende leveringen van vóór 1969 geheel of gedeeltelijk bouwrijp gemaakte grond kan over het bedrag dat bij (eerste) levering door de gemeente op grond van paragraaf 2.5.1.3 of paragraaf 2.5.1.4 buiten de heffing bleef, heffing van omzetbelasting achterwege blijven. De onroerende zaak mag dan echter niet als bedrijfsmiddel zijn gebruikt. De afnemer die de onroerende zaak als bedrijfsmiddel gebruikt, komt in aanmerking voor de in

¹⁰ Uit artikel 7, vijfde lid, van de Overgangsbeschikking valt af te leiden, dat de aanvullende aftrek bij levering van de grond in 1969, 1970, 1971, 1972 of latere jaren 30 percent, respectievelijk 30, 60, 67 of 100 percent bedraagt van 8 percent van de waarde van de grond op 31 december 1968. Uit § 16 van de Toelichting Overgangsbeschikking blijkt, dat de aanvullende aftrek wordt verleend om de ondernemer niet in een ongunstiger positie te plaatsen dan het geval zou zijn als de levering van de grond in de heffing van omzetbelasting zou zijn betrokken met het daaraan verbonden recht op aftrek van omzetbelasting. Het percentage van 8 geeft de bestaande gemiddelde omzetbelastingdruk op onroerend goed weer, met inbegrip van de ter zake van de oplevering voldane omzetbelasting. Als de ondernemer aantoont dat de werkelijke belastingdruk 0,5 punt of meer afwijkt van het percentage van 8, stelt de inspecteur een ander percentage vast.

artikel 7, vijfde lid, van de Overgangsbeschikking bedoelde aanvullende aftrek¹¹.

2.5.2 Heffing van omzetbelasting ten aanzien van de uitvoering van bestemmingsplannen

2.5.2.1 Inleiding

Gemeenten kunnen een bestemmingsplan zelf uitvoeren (paragraaf 2.5.2.2) of laten uitvoeren door een projectontwikkelaar (paragraaf 2.5.2.3).

2.5.2.2 Uitvoering van bestemmingsplannen door de gemeente

Omzetbelasting

Als een gemeente een bestemmingsplan zelf uitvoert, treedt de gemeente op in twee hoedanigheden. Voor de levering van bouwgrond treedt zo'n gemeente op als ondernemer. Afhankelijk van de feitelijke omstandigheden is de levering van grond belast met of vrijgesteld van omzetbelasting (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel a, en derde en vierde lid, van de Wet OB). Als de levering belast is met omzetbelasting komt de aan die levering toe te rekenen omzetbelasting voor aftrek in aanmerking. De gemeenschapsvoorzieningen die een gemeente binnen een bestemmingsplan realiseert, blijven in eigendom bij de gemeente. Bij de aanleg van die voorzieningen neemt een gemeente niet deel aan het economische verkeer en treedt zij dus niet op als ondernemer. Aftrek van de op die aanleg betrekking hebbende omzetbelasting komt dan ook niet aan de orde. Deze omzetbelasting komt echter wel in aanmerking voor compensatie op de voet van de Wet BCF (zie hoofdstuk 3 van dit besluit).

Overdrachtsbelasting

Als de levering van grond belast is met omzetbelasting zal heffing van overdrachtbelasting achterwege blijven (zie artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR). Dat is anders als de grond beneden de waarde in het economisch verkeer dan wel de kostprijs wordt geleverd en de koper de omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen (zie artikel 15, vierde lid, van de WBR)¹². Als de gemeente de grond vrijgesteld levert, is de koper overdrachtsbelasting verschuldigd, tenzij een wettelijke vrijstelling van toepassing is.

2.5.2.3 Uitvoering van bestemmingsplannen door een derde

Omzetbelasting

Vaak besteedt een gemeente de uitvoering van een bestemmingsplan geheel of gedeeltelijk uit aan een ondernemer (bijvoorbeeld een projectontwikkelingsmaatschappij of woningcorporatie [hierna: projectontwikkelaar]). De levering van bouwgronden en de aftrek van daarop betrekking hebbende omzetbelasting verloopt bij de projectontwikkelaar op dezelfde manier als hiervoor is uiteengezet bij uitvoering van een bestemmingsplan door de gemeente zelf.

¹¹ Uit artikel 7, vijfde lid, van de Overgangsbeschikking valt af te leiden, dat de aanvullende aftrek bij levering van de grond in 1969, 1970, 1971, 1972 of latere jaren 30 percent, respectievelijk 30, 60, 67 of 100 percent bedraagt van 8 percent van de waarde van de grond op 31 december 1968. Uit § 16 van de Toelichting Overgangsbeschikking blijkt, dat de aanvullende aftrek wordt verleend om de ondernemer niet in een ongunstiger positie te plaatsen dan het geval zou zijn als de levering van de grond in de heffing van omzetbelasting zou zijn betrokken met het daaraan verbonden recht op aftrek van omzetbelasting. Het percentage van 8 geeft de bestaande gemiddelde omzetbelastingdruk op onroerend goed weer, met inbegrip van de ter zake van de oplevering voldane omzetbelasting. Als de ondernemer aantoont dat de werkelijke belastingdruk 0,5 punt of meer afwijkt van het percentage van 8 stelt de inspecteur een ander percentage vast.

¹² Voor de volledigheid wordt hierbij verwezen naar paragraaf 5 van het besluit van 14 september 2010, nr. DGB2010/1124M, Stcrt. 2010, nr. 14505, waarin situaties worden beschreven dat de zogenoemde strafheffing van artikel 15, vierde lid, van de WBR achterwege kan blijven.

De projectontwikkelaar levert de bouwgrond en legt ter uitvoering van het bestemmingsplan meestal ook gemeenschapsvoorzieningen aan. Die voorzieningen draagt de projectontwikkelaar (vaak om niet) in eigendom over aan de gemeente. De leveringen en/of diensten die onderdeel uitmaken van de overdracht van de gemeenschapsvoorzieningen verricht de projectontwikkelaar steeds als ondernemer. Dit vanwege de bijzondere omstandigheden die zich bij de uitvoering van een bestemmingsplan voordoen.

De kosten van aanleg van de gemeenschapsvoorzieningen moeten in deze situatie (overdracht om niet) worden aangemerkt als algemene kosten¹³. In dat geval komt de toerekenbare omzetbelasting in beginsel op basis van een omzetevenredige methode (het zogenoemde 'pro rata') (eventueel) voor aftrek in aanmerking. Dat heeft tot gevolg dat in sommige gevallen de omzetbelasting drukkende op de kosten van aanleg van de gemeenschapsvoorzieningen niet volledig in aftrek kan worden gebracht. Ik acht dit ongewenst in de gevallen waarin deze omzetbelasting (als rechtstreeks aan het compensatiegerechtigde lichaam in rekening gebracht) ingevolge de Wet op het BTW-compensatiefonds voor compensatie in aanmerking zou komen. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat ondernemers de aan de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen toerekenbare voorbelasting in aftrek brengen in de gevallen waarin de gemeenschapsvoorzieningen om niet of tegen een symbolische vergoeding worden overgedragen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Het betreft een (op)levering/overdracht die, indien wel tegen vergoeding verricht, aan heffing van omzetbelasting zou zijn onderworpen. Daarom is geen aftrek mogelijk als het bijvoorbeeld de overdracht van een park betreft.
- De ondernemer maakt geen aanspraak op aftrek van voorbelasting indien en voor zover het compensatiegerechtigde lichaam geen recht op compensatie zou hebben als de omzetbelasting rechtstreeks aan dat lichaam in rekening zou zijn gebracht. De ondernemer dient in het bezit te zijn van een schriftelijke verklaring van het desbetreffende lichaam waaruit blijkt dat, en in hoeverre, de over te dragen gemeenschapsvoorzieningen worden gebruikt voor compensatiegerechtigde doeleinden.

Overdrachtsbelasting

Voor de bouwgronden geldt voor de projectontwikkelaar respectievelijk de kopers van de bouwgronden hetzelfde als hiervoor is opgemerkt bij de bestemmingsplanexploitatie door de gemeente zelf.

De verkrijging van de gemeenschapsvoorzieningen door de gemeente is in beginsel vrijgesteld van de heffing van overdrachtsbelasting (zie artikel 15, eerste lid, onderdeel c, van de WBR). Zoals hiervoor is uiteengezet levert de projectontwikkelaar deze voorzieningen vaak voor een bedrag ver onder de waarde of de kostprijs van die voorzieningen. In zo'n situatie vervalt de vrijstelling van overdrachtbelasting (zie artikel 15, vierde lid, van de WBR). Rekening houdend met de bijzondere situatie die zich voordoet bij de ontwikkeling van bestemmingsplannen door een projectontwikkelaar en het doel van artikel 15, vierde lid, van de WBR, acht ik het vervallen van de vrijstelling voor overdrachtsbelasting niet gewenst. Daarom keur ik op grond van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

¹³ Zie onder meer HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik AG)

Ik keur goed dat onder de volgende voorwaarde artikel 15, vierde lid, van de WBR buiten toepassing blijft in de situatie waarin een projectontwikkelaar gemeenschapsvoorzieningen aan een gemeente overdraagt voor een bedrag dat lager is dan de waarde of de kostprijs van die voorzieningen.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

Voor de overgedragen gemeenschapsvoorzieningen zou aanspraak op compensatie van omzetbelasting op de voet van de Wet BCF bestaan, als die voorzieningen met omzetbelasting aan de gemeente zouden worden geleverd.

Ik merk op dat een eventuele exploitatiebijdrage niet van invloed is op het vaststellen van de kostprijs.

2.5.3 Uitvoeren van straatwerken ten behoeve van nutsbedrijven

Exploitanten van elektrische, gas- en waterleidingen en centrale antenne- en telefoonkabels verrichten aan die leidingen en kabels regelmatig werkzaamheden. Om dat mogelijk te maken voeren publiekrechtelijke lichamen zoals gemeenten, provincies en waterschappen, straatwerken uit (openbreken en herstellen van straten, wegen e.d.) of zij laten die werkzaamheden door derden uitvoeren. De kosten van de straatwerken berekenen deze lichamen door aan de exploitanten van de leidingen en kabels. De bedragen zijn niet de vergoeding voor een prestatie van die lichamen aan de exploitanten van de leidingen en kabels. De bedragen hebben het karakter van een schadevergoeding die aan de publiekrechtelijke lichamen als eigenaar van de straten, wegen en dergelijke wordt betaald. Dit betekent dat publiekrechtelijke lichamen over deze bedragen geen omzetbelasting zijn verschuldigd. Zij hebben daardoor ook geen recht op aftrek of teruggaaf van de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting die betrekking heeft op het opbreken en/of herstellen van de bestrating.

Op een deel van de hier bedoelde publiekrechtelijke lichamen is de Wet BCF van toepassing (met name provincies en gemeenten). De niet aftrekbare omzetbelasting op de straatwerken komt bij hen in beginsel op de voet van die wet voor compensatie in aanmerking. Voor publiekrechtelijke lichamen die geen beroep kunnen doen op de Wet BCF heb ik aanleiding gevonden het volgende op grond van artikel 63 van de AWR goed te keuren.

Goedkeuring

Ik keur goed dat publiekrechtelijke lichamen die geen recht hebben op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds voor de uitvoering van de vorenstaande straatwerken als ondernemer omzetbelasting voldoen. Aan de exploitanten van de leidingen en kabels reiken zij facturen uit met berekening van omzetbelasting (zie artikel 35 van de Wet OB). De op de straatwerken drukkende omzetbelasting komt dan voor aftrek in aanmerking.

2.5.4 Herziening aftrek omzetbelasting bij bepaalde lichamen en samenwerkingsverbanden die vóór 1 januari 2003 op grond van goedkeuringen buiten de heffing van omzetbelasting konden blijven

In het verleden is goedgekeurd¹⁴ dat afzonderlijke ondernemingen van gemeenten (bijv. een gemeentelijk ziekenhuis of energiebedrijf) voor prestaties

¹⁴ Deze goedkeuring was opgenomen in paragraaf 8 van het besluit van 25 april 1969, nr. D69/4141, OB/BTW-104 (Bijlage M). De tekst van deze regeling luidde als volgt:

"1. Bij overheveling van goederen door onderdelen van een gemeente als ondernemer naar onderdelen die niet als ondernemer optreden (de niet-ondernemerssfeer) is sprake van het beschikken over goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, ten gevolge waarvan deze goederen het bedrijfsvermogen van de ondernemer verlaten. Hier is dan een levering in de zin van artikel 3, 1, g, van de wet (Gedoeld wordt op de Wet op de omzetbelasting 1968). Ter zake daarvan is

aan de niet-ondernemerssfeer van de gemeente buiten de heffing van de omzetbelasting konden blijven. Hetzelfde geldt voor lichamen waarvan uitsluitend een gemeente onmiddellijk of middellijk aandeelhouder, deelnemer of lid was en voor lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door een gemeente onmiddellijk of middellijk werden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van de gemeente zou komen.

Verder is in het verleden goedgekeurd¹⁵ dat samenwerkingsverbanden van gemeenten voor het verrichten van handelingen die bij de deelnemende gemeenten niet tot de ondernemerssfeer behoren voor de toepassing van de omzetbelasting worden beschouwd als te behoren tot de deelnemende gemeenten. Onderlinge handelingen tussen zo'n samenwerkingsverband en de deelnemende gemeenten werden daarmee als interne handelingen beschouwd. Deze goedkeuringen zijn vervallen per 1 januari 2003. Dit zou voor een aantal van die lichamen en samenwerkingsverbanden tot gevolg hebben dat zij vanaf 1 januari 2003 voor deze handelingen in de heffing van omzetbelasting moeten worden betrokken. Daarbij kan de vraag gesteld worden of deze lichamen en samenwerkingsverbanden in aanmerking komen voor herziening van de omzetbelasting op de (on)roerende zaken die zij voor 1 januari 2003 (ook) gebruikten voor handelingen die op grond van de goedkeuringen buiten de heffing bleven. Dit geeft mij aanleiding om het volgende op grond van artikel 63 van de AWR goed te keuren.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat aan deze lichamen en samenwerkingsverbanden herziening van omzetbelasting wordt verleend op de voet van artikel 15 van de Wet OB en de artikelen 11 tot en met 14 van de Beschikking OB.

Voorwaarden

belasting verschuldigd over de aanschaffings- of voortbrengingskosten van de goederen (artikel 8, 4, van de wet).

2. Verrichtingen - andere dan bedoeld onder 1 - vanuit de ondernemerssfeer van de gemeente ten behoeve van de niet-ondernemerssfeer zijn niet aan de heffing onderworpen.

3. Hoewel zulks alleen voor de aanleg en het onderhoud van tuinen uitdrukkelijk is bepaald, kan voorshands ook ter zake van het ten behoeve van de niet-ondernemerssfeer verrichten van de andere in artikel 3, Uitv. besch. OB '68 (Gedoeld wordt op de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968) aangewezen prestaties heffing van belasting achterwege blijven, mits aan de in § 11, 4, gegeven regelen voor de toepassing van de vooraf trek de hand wordt gehouden (zie in dit verband ook de memorie van antwoord aan de Tweede Kamer betreffende het ontwerp van Wet OB '68, hoofdstuk VIII, artikel 7, lid 3, tweede alinea). Mitsdien behoeft wegens het ten behoeve van de niet-ondernemerssfeer verrichten van in artikel 3 Uitv. besch. OB '68 aangewezen prestaties geen belasting te worden voldaan.

4. De afzonderlijke ondernemingen, bedoeld in § 7,2 (gedoeld wordt op bedrijven of diensten van met name grotere gemeenten (bijv. een gemeentelijk ziekenhuis of energiebedrijf), die zelfstandig deelnemen aan het maatschappelijk verkeer), blijven, wat de verhouding tot de niet-ondernemerssfeer betreft, onderdelen van de gemeente. Voor de toepassing van 1, 2 of 3 is daarom het onderscheiden in verschillende ondernemingen niet van belang. Ook op lichamen waarvan uitsluitend een gemeente onmiddellijk of middellijk aandeelhouder, deelnemer of lid is, alsmede lichamen waarvan de bestuurders uitsluitend door een gemeente onmiddellijk of middellijk worden benoemd en ontslagen en waarvan het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van de gemeente komt, kan 1, 2 of 3 toepassing vinden."

¹⁵ Deze goedkeuring was opgenomen in paragraaf 10, eerste lid, van het besluit van 25 april 1969, nr. D69/4141, OB/BTW-104 (Bijlage M). De tekst van deze regeling luidde als volgt:

"1 Worden bepaalde handelingen welke, zo zij door de gemeente zelf zouden worden verricht, niet tot de ondernemerssfeer zouden behoren, bijvoorbeeld op het gebied van ruimtelijke ordening, bouw- en woningtoezicht, administratie en controle, uitgeoefend door een samenwerkingsverband tussen verschillende gemeenten - dat zelf ook een publiekrechtelijk lichaam kan zijn op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Stb. 1950, K 120) - dan kan dit verband voor de toepassing van de omzetbelasting worden beschouwd als te behoren tot de deelnemende gemeenten. Onderlinge prestaties tussen een dergelijk samenwerkingsverband en de deelnemende gemeenten kunnen dus als interne prestaties worden beschouwd.

2. Andere samenwerkingsverbanden dan de onder 1 bedoelde kunnen niet zonder meer met de deelnemende gemeenten worden vereenzelvigd. Deze treden als ondernemer op, indien zij zelfstandig een bedrijf uitoefenen."

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

De lichamen en samenwerkingsverbanden zijn:

- tot 1 januari 2003 met een rechtsgeldig beroep op paragraaf 8, onderdeel 4, respectievelijk paragraaf 10 van de Toelichting Gemeenten, buiten de heffing van omzetbelasting gebleven;
- vanwege de intrekking van deze faciliteiten vanaf 1 januari 2003 in de heffing van omzetbelasting betrokken.

2.5.5 Verkoop van vuilniszakken

Gemeenten gaan er soms toe over om reinigingsrechten of de afvalstoffenheffing te innen via de verkoop van vuilniszakken. Inwoners mogen dan uitsluitend met gebruikmaking van speciale vuilniszakken hun huisvuil aanbieden. De verkoopprijs bestaat in dat geval uit (ten minste) de kostprijs van de vuilniszakken vermeerderd met het reinigingsrecht. Een aldus handelende gemeente is hiervoor aan te merken als ondernemer en is in beginsel over de gehele vergoeding omzetbelasting verschuldigd. Dit heeft tot gevolg dat ook over het deel dat als reinigingsrecht of afvalstoffenheffing wordt geheven omzetbelasting moet worden afgedragen. Alle feiten en omstandigheden in aanmerking nemend heb ik aanleiding het volgende op grond van artikel 63 van de AWR goed te keuren.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat heffing van omzetbelasting in alle schakels achterwege blijft voor het gedeelte van de vergoeding dat betrekking heeft op het voor de inzameling van huishoudelijk afval verschuldigde reinigingsrecht of afvalstoffenheffing.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

Er bestaat geen recht op vooraf trek voor zover de kostprijs van de vuilniszakken (exclusief reinigingsrecht) niet wordt doorberekend in de vergoeding die de consumenten moeten betalen.

Deze goedkeuring geldt zowel voor de situatie waarin gemeenten de onderhavige vuilniszakken rechtstreeks verkopen als voor de situatie waarin de verkoop van de vuilniszakken plaatsvindt via privaatrechtelijke ondernemers. Als privaatrechtelijke ondernemers voor de verkoop van vuilniszakken een bepaalde (verkoop- of bemiddelings)marge berekenen, dienen deze ondernemers over deze marge (uiteraard) omzetbelasting naar het algemene tarief te voldoen.

3 Wet op het BTW-compensatiefonds

3.1 Algemeen

In paragraaf 2.2 is ingegaan op de hoedanigheden waarin publiekrechtelijke lichamen kunnen optreden. Treden publiekrechtelijke lichamen op als ondernemer dan is de Wet OB op hen van toepassing. In die hoedanigheid komt de aan een publiekrechtelijk lichaam in rekening gebrachte omzetbelasting in beginsel voor aftrek in aanmerking, tenzij sprake is van vrijgestelde handelingen. Voor een publiekrechtelijk lichaam dat optreedt als ondernemer die belaste handelingen verricht vormt de omzetbelasting geen kostenpost door de werking van het aftrekrecht. Treedt een publiekrechtelijk lichaam niet op in de hoedanigheid van ondernemer dan is de in die hoedanigheid door het publiekrechtelijke lichaam betaalde omzetbelasting niet aftrekbaar en dus wel een kostenpost. Het niet in aftrek kunnen brengen van omzetbelasting kan een versturende werking hebben op afwegingen die door publiekrechtelijke lichamen worden gemaakt. Het gaat dan vooral om:

- de afweging tussen het zelf uitvoeren van taken en het uitbesteden daarvan

aan private partijen;
- de problematiek rond het onderling uitwisselen van personeel tussen publiekrechtelijke lichamen;
- het aangaan van constructies om de lasten van de omzetbelasting te beperken.

Om die versturende invloed van de omzetbelastingheffing zoveel mogelijk weg te nemen is op 1 januari 2003 de Wet BCF ingevoerd. Deze wet is van toepassing op provincies, gemeenten en regionale openbare lichamen, hierna gezamenlijk aangeduid als compensatiegerechtigde lichamen. Op grond van de Wet BCF komt voor compensatie in aanmerking de omzetbelasting die aan compensatiegerechtigde lichamen in rekening wordt gebracht. Het moet dan gaan om omzetbelasting op handelingen die door deze lichamen worden afgenomen in de hoedanigheid van niet-ondernemer. Hetzelfde geldt voor de omzetbelasting die in de hoedanigheid van niet-ondernemer van deze publiekrechtelijke lichamen wordt geheven, bijvoorbeeld in verband met invoer of de intracommunautaire verwerving van goederen (zie artikel 3 Wet BCF en de paragrafen 2.3.2 tot en met 2.3.5 van dit besluit).

Op de hoofdregel dat de als niet-ondernemer betaalde omzetbelasting voor compensatie in aanmerking komt, kent de Wet BCF enkele uitzonderingen. Niet voor compensatie komt in aanmerking de omzetbelasting die verband houdt met goederen en diensten die het compensatiegerechtigde lichaam:

1. verstrekt, verleent of ter beschikking stelt aan een of meer individuele derden (artikel 4, eerste lid, onderdeel a, Wet BCF);
2. aanwendt voor handelingen die zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting als zij worden verricht door een ondernemer in de zin van de Wet OB (artikel 4, eerste lid, onderdeel b, Wet BCF, tot 1 januari 2007 onderdeel c (Stb. 2008/258)).

Ad 1

Deze uitsluiting voorkomt dat op goederen en diensten die een compensatiegerechtigd lichaam aanschaft maar die feitelijk door anderen dan dat lichaam worden gebruikt, geen omzetbelasting drukt. Een paar voorbeelden zijn:

- de inkoop van een rolstoel door een gemeente die in het kader van de Wet maatschappelijke ondersteuning (hierna: Wmo) aan een individuele derde ter beschikking wordt gesteld.

- het treffen van geluidisolerende maatregelen aan woningen.

De aanleg van een geluidwal (bijvoorbeeld langs een spoorlijn) valt niet onder deze uitzondering. De terbeschikkingstelling vindt in dit laatste geval immers niet plaats aan een individuele derde. Uiteraard is hiervoor noodzakelijk dat het compensatiegerechtigde lichaam als afnemer kwalificeert van de desbetreffende prestatie.

- het in het kader van de Wmo of een re-integratietraject aanbieden van cursussen aan een geïndiceerde. Het indiceren als zodanig is echter niet uitgezonderd. De hier bedoelde indicatiestellingen worden door de gemeente gebruikt om vast te stellen welke hulp iemand behoeft.

- herstelwerkzaamheden aan woningen (al dan niet na gebruikmaking van bestuursdwang).

- het om niet of tegen een symbolische vergoeding ter beschikking stellen van een onroerende zaak aan een derde. In dit geval is sprake van een bijzondere situatie omdat deze activiteit zowel is te rangschikken onder onderdeel a als onder onderdeel b (tot 1 januari 2007 onderdeel c). De omzetbelasting op de aankoop of de voortbrenging van de onroerende zaak is dus niet compensabel. Ook de omzetbelasting die drukt op de onderhoudskosten van die onroerende zaak is niet compensabel als die kosten voor rekening van het compensatiegerechtigde lichaam komen.

Gaat het echter om goederen of diensten die naar hun aard alleen door een compensatiegerechtigd lichaam kunnen worden verstrekt, verleend of ter

beschikking gesteld, dan is compensatie niet uitgesloten (zie artikel 1, onderdeel a, Uitvoeringsbesluit BTW-compensatiefonds). Dat is bijvoorbeeld het geval bij de afgifte van paspoorten en uittreksels uit het bevolkingsregister. Dat is ook zo als de gemeente een invalidenparkeerplaats creëert op de openbare weg. Evenmin wordt compensatie uitgesloten als een gemeente voor de eigenaar van een perceel grond een aftakking van het hoofdriool tot aan de perceelgrens aanlegt of laat aanleggen. Weliswaar heeft de eigenaar als individu baat bij de aangelegde voorziening maar de aftakking vormt een onlosmakelijk deel van het aan de gemeente toebehorende openbare rioleringsstelsel. Dat stelsel als geheel wordt niet ter beschikking gesteld aan één of meer individuele derden, als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Wet BCF.

Ad 2

De uitsluiting van compensatie voor handelingen die zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting als zij worden verricht door een ondernemer heeft als reden het voorkomen van concurrentievervalsing. De ondernemer die vrijgestelde handelingen verricht, kan de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting immers niet in aftrek brengen. Die omzetbelasting vormt voor de vrijgestelde ondernemer een kostenpost. Zou een compensatiegerechtigd lichaam dezelfde prestatie als niet-ondernemer verrichten en de daarmee verband houdende omzetbelasting kunnen compenseren dan leidt dat tot concurrentievervalsing. Voorbeelden zijn het verzorgen van openbaar onderwijs (tegenover het van omzetbelasting vrijgestelde bijzonder onderwijs) en het om niet ter beschikking stellen van onroerende zaken aan (rechts)personen (zie ook Ad 1 hiervoor).

3.2 Transparantiemethode

Compensatiegerechtigde lichamen gaan regelmatig samenwerkingsverbanden aan waarin zij de uitvoering van hun taken onderbrengen. Ook komt het voor dat zo'n lichaam de uitvoering van taken neerlegt bij een (privaatrechtelijk) lichaam dat zij volledig beheerst (zie paragraaf 3.2.1.1, onder c)¹⁶.

Als een samenwerkingsverband van compensatiegerechtigde lichamen voor al haar handelingen kwalificeert als een ondernemer die belaste handelingen verricht werkt het BTW-compensatiefonds optimaal. In dat geval immers heeft het samenwerkingsverband overeenkomstig de Wet OB recht op aftrek van de omzetbelasting die aan haar in rekening wordt gebracht. Het samenwerkingsverband berekent dan omzetbelasting aan de compensatiegerechtigde deelnemers. Die omzetbelasting komt bij de deelnemers (in beginsel) voor compensatie in aanmerking. In zoverre bestaat er dus geen verschil met de situatie waarin het compensatiegerechtigde lichaam de taken zélf uitvoert.

Niet alle samenwerkingsverbanden zullen in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Een deel zal weliswaar kwalificeren als ondernemer in de zin van de Wet OB maar onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van die wet vallen. Daarnaast zullen er samenwerkingsverbanden zijn die voor hun activiteiten of een deel daarvan niet zijn aan te merken als ondernemer. Dit heeft tot gevolg dat omzetbelasting begrepen is in de kosten die het samenwerkingsverband aan de deelnemer(s) doorberekent. In dat geval verkeren compensatiegerechtigde deelnemer(s) in een nadeliger positie dan wanneer zij de desbetreffende activiteiten zelf zouden uitvoeren. Het gevolg zou kunnen zijn dat compensatiegerechtigden zich genoodzaakt zien om de desbetreffende activiteiten (weer) zelf te gaan uitvoeren.

¹⁶ Waar hierna wordt gesproken over samenwerkingsverbanden wordt mede bedoeld op de hier bedoelde lichamen.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de aan samenwerkingsverbanden in rekening gebrachte, niet voor aftrek in aanmerking komende, omzetbelasting naar de compensatiegerechtigde deelnemers wordt doorgeschoven. Een en ander met inachtneming van de in de volgende onderdelen van deze paragraaf opgenomen voorwaarden. De deelnemers kunnen de doorgeschoven omzetbelasting vervolgens voor de toepassing van de Wet BCF beschouwen als ware deze rechtstreeks aan hen in rekening gebracht waardoor compensatie van deze omzetbelasting mogelijk wordt. Deze goedkeurende regeling wordt hierna ook wel aangeduid als de transparantiemethode.

Hierna omschrijf ik welke entiteiten de transparantiemethode kunnen toepassen (paragraaf 3.2.1) en welke omzetbelasting kan worden doorgeschoven (paragraaf 3.2.2). De (praktische) uitwerking staat in paragraaf 3.2.3. In paragraaf 3.2.4 vermeld ik ten slotte een aantal administratieve en formele voorwaarden.

3.2.1 Wie kunnen de transparantiemethode toepassen?

3.2.1.1 Algemeen

Toepassing van de transparantiemethode is alleen mogelijk voor:

a. Als zelfstandige groepering¹⁷ functionerende samenwerkingsverbanden van publiekrechtelijke lichamen voor zover deze samenwerkingsverbanden niet als ondernemer in de zin van de Wet OB kwalificeren en waarvan de activiteiten in een voorkomend geval door (één of meer) deelnemende compensatiegerechtigde lichamen, niet worden gebezigd als ondernemer.

b. Samenwerkingsverbanden, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB, van publiekrechtelijke lichamen voor zover de samenwerkingsverbanden diensten verrichten aan hun deelnemers die door dezen worden afgenomen anders dan in hun kwaliteit als ondernemer.

c. Rechtspersonen voor zover deze niet als ondernemer in de zin van de Wet OB zijn aan te merken waarvan:

- uitsluitend één compensatiegerechtigd lichaam onmiddellijk aandeelhouder, deelnemer of lid is; of
- de bestuurders uitsluitend door één compensatiegerechtigd lichaam onmiddellijk worden benoemd en ontslagen; en
- waarvan, in beide gevallen, het vermogen bij liquidatie uitsluitend ter beschikking van het compensatiegerechtigde lichaam komt.

3.2.1.2 Gedeeltelijke toepassing

Uit het gebruik van de woorden "voor zover" in de onderdelen a, b en c, hiervoor volgt dat toepassing van de transparantiemethode voor een deel van de activiteiten mogelijk is. Dat doet zich voor als het samenwerkingsverband ook als ondernemer handelingen verricht aan de deelnemers en/of derden. Als voor toepassing van de transparantiemethode wordt gekozen geldt dat voor alle deelnemers in het samenwerkingsverband een uniforme handelwijze moet worden toegepast. Dit leidt ertoe dat naar hun aard dezelfde activiteiten niet zodanig mogen worden vormgegeven dat deze voor een deel van de deelnemers in de omzetbelastingheffing worden betrokken en voor een ander deel van de deelnemers in de transparantiemethode.

¹⁷ Het begrip zelfstandige groepering heeft dezelfde betekenis als in artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de wet OB. Het moet dus, afgezien van de andere voorwaarden, gaan om een zelfstandige, van de deelnemers te onderscheiden, entiteit.

3.2.1.3 Deelname door niet-compensatiegerechtigde publiekrechtelijke lichamen

De deelname van andere publiekrechtelijke lichamen dan compensatiegerechtigden¹⁸ in het samenwerkingsverband staat aan toepassing van de transparantiemethode ten aanzien van de compensatiegerechtigden niet in de weg. Er bestaat geen bezwaar tegen om onder "publiekrechtelijke lichamen" in dit verband tevens te begrijpen lichamen als bedoeld in paragraaf 3.2.1.1, letter c, en samenwerkingsverbanden die op zichzelf beschouwd gebruik zouden kunnen maken van de in dit besluit opgenomen regeling. Met betrekking tot dit laatste valt bijvoorbeeld te denken aan de situatie dat een aantal gemeenten een samenwerkingsverband aangaat voor het ophalen van huisvuil. Als dit samenwerkingsverband op haar beurt deelnemer wordt in een ander samenwerkingsverband voor het ophalen van huisvuil kunnen, andere voorwaarden daargelaten, beide samenwerkingsverbanden in beginsel de transparantiemethode toepassen.

3.2.1.4 Deelname door niet-publiekrechtelijke lichamen

Deelname van (één of meer) niet-publiekrechtelijke lichamen in een samenwerkingsverband verhindert de toepassing van de transparantiemethode. Evenmin is toepassing van de transparantiemethode mogelijk door al dan niet rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen (BV, stichting, vennootschap onder firma enz.) die zijn opgericht door een samenwerkingsverband¹⁹.

3.2.1.5 Brandweer

Op 1 oktober 2010 is de Wet veiligheidsregio's in werking getreden. Daaruit blijkt dat gemeenten de lokale brandweezorg en het lokale brandweerpersoneel aan de veiligheidsregio kunnen overdragen. Gemeenten kunnen echter ook een eigen korps in stand houden ten behoeve van de lokale brandweezorg.

De vraag is gerezen of de veiligheidsregio's de transparantiemethode kunnen toepassen voor de brandweer. De transparantiemethode mist immers toepassing voor zover sprake is van bij wet aan een samenwerkingsverband zelf opgedragen taken (zie paragraaf 3.2.2 voorlaatste alinea). Dat is ook zo als de met die taken samenhangende kosten geheel of gedeeltelijk voor rekening van de in het samenwerkingsverband deelnemende compensatiegerechtigde lichamen komen. Onder de werking van de Brandweerwet 1985 (die is ingetrokken met de inwerkingtreding van de Wet veiligheidsregio's) bestond via de transparantiemethode recht op compensatie voor de regionale brandweer. Nu onder de werking van de Wet veiligheidsregio's gemeenten nog altijd een eigen brandweertaak kunnen hebben, is er geen aanleiding hierin wijziging aan te brengen. De taken op het terrein van de GHOR (Geneeskundige Hulp bij Ongelukken en Rampen), de (centrale) meldkamer en de multidisciplinaire oefeningen zijn echter uitsluitend opgedragen aan de veiligheidsregio's. Voor de omzetbelasting die toerekenbaar is aan deze aan de veiligheidsregio's opgedragen taken is daarom geen compensatie mogelijk.

Als de brandweezorg in de toekomst volledig bij de veiligheidsregio's wordt belegd, kan geen beroep meer worden gedaan op compensatie van de omzetbelasting die dan aan de veiligheidsregio's in rekening wordt gebracht,

¹⁸ In voorkomend geval zijn hieronder ook te begrijpen buitenlandse publiekrechtelijke lichamen. Zo is een buitenlandse gemeente een publiekrechtelijk lichaam, dat niet onder de werking van de Wet BCF valt. Zo'n gemeente is dus ook geen compensatiegerechtigd lichaam.

¹⁹ Uiteraard is het wel mogelijk dat een dergelijk lichaam kwalificeert als ondernemer in de zin van de Wet OB. In een voorkomend geval zal een zodanig lichaam dus (eventueel) omzetbelasting in rekening moeten brengen die bij het samenwerkingsverband als "inkomende" omzetbelasting (in beginsel) kan worden doorgeschoven naar de deelnemers in het samenwerkingsverband.

ook niet door gebruik te maken van de transparantiemethode.

Goedkeuring

Onder de volgende voorwaarden keur ik goed dat de toepassing van de artikelen 8 en 9 van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds op brandweerkazernes achterwege blijft.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Het gebouw dat wordt overgedragen is als brandweerkazerne in gebruik en blijft ook na de overdracht als brandweerkazerne in gebruik.
- De gemeente draagt de brandweerkazerne vóór 1 januari 2014 aan de veiligheidsregio over.
- Op het moment van de overdracht van de brandweerkazerne bestaan geen plannen om de kazerne aan een derde te verkopen.

3.2.2 De omzetbelasting die doorgeschoven kan worden

Doorgeschoven kan worden de omzetbelasting:

- a. die vanaf 1 januari 2003, in overeenstemming met artikel 35 t/m 35d van de Wet OB, aan het samenwerkingsverband in rekening wordt gebracht; en
- b. die drukt op activiteiten ten behoeve van de uitvoering van taken die daarin zijn ondergebracht door de deelnemers; en
- c. waarvoor het recht op compensatie overigens niet is uitgesloten (zoals in artikel 4 of artikel 13 van de Wet BCF).

Ik merk op dat het in punt c gaat om de beoordeling van de activiteiten als zodanig die het samenwerkingsverband verricht.

Voorbeeld

Een samenwerkingsverband stelt om niet een pand ter beschikking aan één of meerdere deelnemers. De (eventuele) omzetbelasting die hierop ziet kan in dat geval niet worden doorgeschoven. Het recht op bijdrage wordt immers uitgesloten omdat de terbeschikkingstelling van het pand gelijkgesteld wordt aan een vrijgestelde prestatie (zie artikel 4 aanhef, eerste lid, onderdeel b, van de Wet BCF). Dit wordt niet anders als de deelnemer het pand geheel of gedeeltelijk voor activiteiten gebruikt waarvoor recht op een bijdrage bestaat.

Ook kan niet worden doorgeschoven de omzetbelasting die betrekking heeft op de uitvoering van eigen, rechtstreeks via wetgeving aan het samenwerkingsverband opgedragen, taken.

Voorstelbaar is dat het samenwerkingsverband niet in staat is om zelfstandig vast te stellen of een bepaald bedrag aan omzetbelasting bij de deelnemers compensabel is. In dat geval kan doorschuiven eerst plaatsvinden als de desbetreffende deelnemer(s) het samenwerkingsverband hierover schriftelijk heeft (hebben) geïnformeerd.

3.2.3 Uitvoering

3.2.3.1 Verdeling over de deelnemers

De verdeling van de door te schuiven omzetbelasting over de deelnemers moet overeenstemmen met het gebruik dat de deelnemers maken van de activiteiten van het samenwerkingsverband. Uit praktische overwegingen kan ik mij ermee verenigen dat splitsing in beginsel plaatsvindt naar rato van de financiële bijdragen van de deelnemers aan het samenwerkingsverband. Het gaat hierbij uitsluitend om de financiële bijdragen die dienen ter dekking van de kosten van de activiteiten als bedoeld in paragraaf 3.2.2. Als echter aannemelijk wordt

gemaakt dat een toedeling naar rato van de financiële bijdragen niet overeenstemt met het werkelijke gebruik wordt de toedeling voor die deelnemer(s) berekend overeenkomstig het werkelijke gebruik. Verdeling op basis van het werkelijke gebruik van één of meer deelnemer(s) hoeft er niet toe te leiden dat voor alle deelnemers een dergelijke methodiek wordt gehanteerd. Er bestaat geen bezwaar tegen dat voor de andere compensatiegerechtigde deelnemers de toedeling naar verhouding van de financiële bijdragen plaatsvindt. Een toedeling op basis van het werkelijke gebruik blijft achterwege als dit niet meer dan 10% verschilt van een toedeling naar rato van de financiële bijdragen.

3.2.3.2 Wanneer en op welke wijze vindt doorschuiven plaats?

Het doorschuiven van omzetbelasting gebeurt uiterlijk in januari van het jaar volgend op het jaar waarin de omzetbelasting aan het samenwerkingsverband in rekening is gebracht. De deelnemers verwerken de doorgeschoven omzetbelasting in de opgave van het jaar waarin de omzetbelasting aan het samenwerkingsverband in rekening is gebracht. Het samenwerkingsverband stuurt hiervoor aan de deelnemers een afrekening waarin het totaalbedrag van de door te schuiven omzetbelasting staat vermeld en het deel daarvan dat voor rekening komt van de desbetreffende deelnemer. Deze afrekeningen worden beschouwd als bescheiden die behoren tot de administratie van zowel het samenwerkingsverband als de deelnemers. Deze afrekeningen zijn geen facturen in de zin van de Wet OB.

3.2.3.3 Gemengd gebruik door het samenwerkingsverband

Een wijziging in het gebruik van goederen of diensten door het samenwerkingsverband kan tot gevolg hebben dat de artikelen 7 tot en met 9 van de Beschikking BCF toepassing vinden. Dit kan zich voordoen als een samenwerkingsverband de desbetreffende goederen of diensten mede voor andere activiteiten gebruikt dan waarvoor de transparantiemethode van toepassing is. In dat geval vindt de herziening volgens eerdergenoemde artikelen plaats alsof het samenwerkingsverband zelf een compensatiegerechtigd lichaam is. De herziening moet uiteraard feitelijk gerealiseerd worden via de opgaven van de betrokken deelnemers (ook als deze inmiddels niet meer deelnemen in het samenwerkingsverband).

3.2.3.4 Afrekenen in geval van statuswijziging

Het is mogelijk dat de omstandigheden bij een samenwerkingsverband ten aanzien van (een of meer) diensten waarop artikel 11, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB van toepassing is zodanig wijzigen dat het samenwerkingsverband voor die dienst(en) alsnog kwalificeert als een aftrekgerechtigde ondernemer. In dat geval kan het samenwerkingsverband met betrekking tot de ná 31 december 2002 aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting de herzieningsbepalingen toepassen (artikelen 11 tot en met 14a van de Beschikking OB). Er is dan sprake van een onevenwichtige situatie aangezien de omzetbelasting eerder al is doorgeschoven naar de deelnemers. Zodra die situatie zich voordoet komt de grondslag aan de transparantiemethode te ontvallen. In dat geval wordt toepassing van de in dit besluit gegeven goedkeuring alsnog uitgesloten en zijn de deelnemers de ter zake als bijdrage teruggevraagde omzetbelasting (gedeeltelijk) weer verschuldigd. Voor zover relevant voor de berekening van het door de deelnemers terug te betalen bedrag, zijn de artikelen 7 tot en met 9 van de Beschikking BCF van overeenkomstige toepassing. Hierbij worden de goederen of diensten geacht tot het einde van de daar bedoelde perioden te zijn gebruikt voor activiteiten waarvoor geen recht op bijdrage bestaat. Terugbetaling gebeurt in één keer bij de opgave over het kalenderjaar waarin het

samenwerkingsverband een beroep kan doen op de herzieningsbepalingen van de Beschikking OB.

3.2.3.5 Overdracht roerende of onroerende zaak

Het komt voor dat een compensatiegerechtigd lichaam een roerende of onroerende zaak overdraagt aan een lichaam dat de transparantiemethode mag toepassen. Een voorbeeld hiervan betreft de overdracht van een brandweerkazerne door een gemeente aan een veiligheidsregio. Als het een roerende of onroerende zaak betreft waarvoor een bijdrage uit het compensatiefonds is genoten, kan artikel 9 van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds van toepassing zijn en dient het overdragende lichaam in beginsel een deel van deze bijdrage terug te betalen. In gevallen waarin het overnemende lichaam het gebruik voor handelingen waarvoor recht op compensatie bestaat voortzet, acht ik dit ongewenst.

Goedkeuring

Onder de volgende voorwaarden keur ik goed dat toepassing van artikel 9 van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds achterwege blijft als een roerende of onroerende zaak wordt overgedragen aan een lichaam dat de transparantiemethode mag toepassen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Het overnemende lichaam dient het gebruik voor activiteiten waarvoor – via de transparantiemethode – recht op compensatie bestaat, voort te zetten.
- Herziening dient plaats te vinden als het overnemende lichaam het goed geheel of gedeeltelijk gebruikt voor andere activiteiten dan waarvoor de transparantiemethode van toepassing is. Deze herziening dient plaats te vinden bij het lichaam dat de zaak heeft overgedragen.

3.2.3.6 Terbeschikkingstelling roerende of onroerende zaak anders dan door overdracht

Het komt ook voor dat een compensatiegerechtigd lichaam een roerende of onroerende zaak niet levert maar op andere wijze ter beschikking stelt aan een lichaam dat zelf recht heeft op compensatie of aan een lichaam dat de transparantiemethode mag toepassen. Een voorbeeld hiervan betreft de gratis terbeschikkingstelling van een brandweerkazerne aan een veiligheidsregio. Als het een roerende of onroerende zaak betreft waarvoor een bijdrage uit het compensatiefonds is genoten, kan artikel 8 van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds van toepassing zijn. In dat geval dient het ter beschikking stellende lichaam in beginsel jaarlijks een vijfde c.q. een tiende deel van deze bijdrage terug te betalen. Ik acht dit ongewenst in die gevallen waarin het ter beschikking stellende lichaam ter zake van de terbeschikkingstelling niet handelt als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB en het lichaam waaraan de zaak ter beschikking wordt gesteld het gebruik voortzet voor activiteiten waarvoor (al dan niet via de transparantiemethode) recht op compensatie bestaat.

Goedkeuring

Onder de volgende voorwaarden keur ik goed dat toepassing van artikel 8 van de Uitvoeringsregeling BTW-compensatiefonds achterwege blijft als een roerende of onroerende zaak anders dan door middel van een levering van die zaak ter beschikking wordt gesteld aan een lichaam dat recht heeft op compensatie of de transparantiemethode mag toepassen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Het ter beschikking stellende lichaam treedt ter zake van de

- terbeschikkingstelling niet op als ondernemer.
- Het lichaam waaraan de zaak ter beschikking wordt gesteld dient het goed te blijven gebruiken voor activiteiten waarvoor - rechtstreeks of via de transparantiemethode - recht op compensatie bestaat.
 - Herziening dient plaats te vinden vanaf het moment dat het lichaam waaraan de zaak ter beschikking is gesteld het goed geheel of gedeeltelijk gebruikt voor andere activiteiten dan waarvoor - rechtstreeks of via de transparantiemethode - recht op compensatie bestaat.
 - Herziening dient eveneens plaats te vinden vanaf het moment dat de voorwaarden van de terbeschikkingstelling zo gewijzigd worden dat het ter beschikking stellende lichaam met de terbeschikkingstelling handelt als ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet OB.
 - In geval van herziening dient deze plaats te vinden bij het lichaam dat het goed ter beschikking stelt of heeft gesteld.

Als het vorenstaande toepassing vindt keur ik tevens goed dat artikel 4 van de Wet BCF buiten toepassing blijft voor de omzetbelasting die drukt op de onderhoudskosten van de terbeschikkinggestelde roerende of onroerende zaak.

3.2.4 Administratieve en formeelrechtelijke verplichtingen

3.2.4.1 Verplichtingen samenwerkingsverbanden

Op samenwerkingsverbanden die van de transparantiemethode gebruik maken is artikel 9, achtste lid, van de Wet BCF van overeenkomstige toepassing. Het samenwerkingsverband is dus bijvoorbeeld gehouden om de omzetbelasting op duidelijke en voor de Belastingdienst eenvoudig controleerbare wijze te administreren. Ook kan de inspecteur een boekenonderzoek instellen bij een samenwerkingsverband dat niet kwalificeert als ondernemer voor de Wet OB. Een samenwerkingsverband dat van de transparantiemethode gebruik maakt, moet deze methode toepassen gedurende een periode van ten minste vijf jaren, te rekenen vanaf de dag waarop de methode voor het eerst is toegepast²⁰. Als na verloop van deze termijn van vijf jaren het samenwerkingsverband afziet van verdere toepassing van de transparantiemethode, kan de methode door dat samenwerkingsverband weer worden toegepast na verloop van vijf jaren, te rekenen vanaf de dag waarop het samenwerkingsverband de methode buiten toepassing heeft gelaten.

3.2.4.2 Verplichtingen deelnemers

Op de doorgeschoven omzetbelasting zijn de Wet BCF en de daarop gebaseerde uitvoeringsvoorschriften van toepassing alsof deze omzetbelasting rechtstreeks aan de deelnemers in rekening is gebracht. De deelnemers zijn verantwoordelijk voor de door hen in te dienen opgaven en daarmee ook voor de daarin begrepen doorgeschoven omzetbelasting. Als bijvoorbeeld blijkt dat voor een bedrag aan doorgeschoven omzetbelasting ten onrechte een bijdrage is gevraagd of verleend, vindt correctie plaats bij de desbetreffende deelnemer, ook als deze inmiddels niet meer deelneemt in het samenwerkingsverband.

De omzetbelasting die in het kader van de transparantiemethode wordt doorgeschoven naar de deelnemers behoort niet tot de optelpost bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Beschikking BCF.

4 Ingetrokken regelingen

²⁰ Behoudens uiteraard het geval, waarin het samenwerkingsverband niet langer voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van de transparantiemethode. Dan wordt de transparantiemethode beëindigd met ingang van de dag waarop niet langer aan de voorwaarden wordt voldaan.

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit: 10 juni 2009, nr. CPP2009/838M.

5 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 25 januari 2012.

De staatssecretaris van Financiën,

mr. drs. F.H.H. Weekers.