

BRIEF VAN DE MINISTER VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 1 juli 2002

Tijdens de plenaire behandeling op 25 juni 2002 van het wetsvoorstel voor de Wet op het BTW-compensatiefonds heb ik toegezegd een aantal vragen van de heer P.B. Boorsma (CDA) schriftelijk te beantwoorden. Mede namens de staatssecretaris van Financiën bericht ik u als volgt.

Anders dan in het kader van zijn onderneming

De heer Boorsma heeft aandacht gevraagd voor het risico van procedures als de begrippen «overheids- en niet-ondernemersactiviteiten» niet eenduidig blijken te zijn.

In artikel 3 van de Wet op het BTW-compensatiefonds wordt als criterium geformuleerd het bezigen van goederen en diensten door een publiek-rechtelijk lichaam of regionaal openbaar lichaam «anders dan in het kader van zijn onderneming». Dit is uiteraard spiegelbeeldig aan het bezigen «in het kader van zijn onderneming». Voor de uitleg van het begrip onderneming wordt volledig aangesloten bij de Wet op de omzetbelasting 1968. Sinds de invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968 is de concrete toepassing van dit begrip verschillende malen onderwerp geweest van gerechtelijke procedures. Hiermee is steeds meer duidelijkheid gekomen over de betekenis van dit begrip.

De gekozen systematiek heeft tot gevolg dat het toepassingsgebied van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op het BTW-compensatiefonds elkaar niet overlappen. De begrippen ondernemer en niet-ondernemer zijn immers complementen.

Voordeel van deze systematiek is tevens dat eventuele toekomstige ontwikkelingen in de jurisprudentie over het begrip ondernemer voor de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 direct (zij het spiegelbeeldig) door zal werken naar de toepassing van de Wet op het BTW-compensatiefonds.

Daarmee is overigens niet gezegd dat er geen gerechtelijke procedures zullen worden gevoerd over de reikwijdte van het criterium «anders dan in het kader van zijn onderneming». De toepassing van dit criterium is namelijk sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Een algemene definiëring, die in alle denkbare situaties die zich in de praktijk van provincies, gemeenten en kaderwetgebieden kunnen voordoen tot eenduidigheid leidt, is daardoor niet te geven.

In de voorlichtingsbijeenkomsten die voor de provincies en gemeenten zijn georganiseerd door het ministerie van Financiën, het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en het Interprovinciaal Overleg is aan het criterium «anders dan in het kader van zijn onderneming» nadrukkelijk aandacht besteed. In het voorlichtingsmateriaal was daarbij ook een stroomschema opgenomen.

Provincies, gemeenten en kaderwetgebieden die meer zekerheid willen over de concrete toepassing van dit criterium kunnen daarover contact opnemen met de contactpersonen van de Belastingdienst, waarbij uiteraard de regelgeving het kader bepaalt.

Omdat het handelen als «niet-ondernemer» meer omvat dan het handelen als «overheid», is het niet noodzakelijk het begrip «overheid» afzonderlijk te definiëren. Een dergelijke definitie zou mogelijk verwarring kunnen wekken, omdat het onderscheidende criterium het handelen «anders dan in het kader van zijn onderneming» is. Aan het benoemen van activiteiten «als overheid» komt in dit verband dus geen zelfstandige betekenis toe, anders dan dat het impliceert dat er sprake is van het handelen «anders dan in het kader van zijn onderneming».

Commerciële activiteiten

De heer Boorsma heeft voor de concretisering van het begrip «in het kader van zijn onderneming» verwezen naar de casus van een door een gemeente georganiseerde commerciële of niet-commerciële tentoonstelling.

In het algemeen geldt dat een gemeente is aan te merken als ondernemer indien zij optreedt in het economisch verkeer. Dit is het geval als een gemeente prestaties (leveringen of diensten) verricht tegen een vergoeding die daarmee in een rechtstreeks verband staan. Mogelijk is ook dat een gemeente weliswaar een prestatie verricht zonder vergoeding (zogenoemde prestatie «om niet»), maar dat die prestatie zeer nauw samenhangt met een wél tegen vergoeding verrichte prestatie en als het ware in het verlengde hiervan ligt. Een voorbeeld hiervan is de exploitatie van een gratis veerpont door een gemeentelijk vervoerbedrijf dat daarnaast tegen betaling personenvervoer per bus en tram verricht.

Niet van belang is of de vergoeding kostendekkend is of niet (laat staan of winst wordt gemaakt). Naar het zich laat aanzien ligt de ondergrens hierbij op een vergoeding die zo laag is dat deze alleen nog een symbolisch karakter draagt.

Het organiseren van een tentoonstelling door een gemeente leidt dus tot handelen als ondernemer indien de gemeente hiermee optreedt in het economisch verkeer. Hiervan is sprake indien een gemeente een tentoonstelling organiseert en daarvoor een vergoeding vraagt die uitgaat boven een symbolische vergoeding. In dat geval is compensatie niet aan de orde.

De heer Boorsma verwijst nog naar het arrest Carpaneto Piacentino van het Europese Hof van Justitie. Hierin worden de kaders geschetst

waarbinnen publiekrechtelijke lichamen geacht worden als overheid op te treden. Zoals hiervoor reeds uiteen is gezet omvat het bereik (handelen als niet-ondernemer) van de voorgestelde Wet op het BTW-compensatiefonds méér dan een handelen als overheid. Overigens kunnen wij ons, gezien vanuit de hiervoor bedoelde kaders, niet goed voorstellen dat een gemeente «als overheid» handelt bij de organisatie van een tentoonstelling, aangezien dit geen specifieke overheidstaak is. Het is wel voorstelbaar dat een gemeente ter zake optreedt als niet-ondernemer. Dit is het geval indien een gemeente een tentoonstelling organiseert die gratis toegankelijk is (of waarvoor slechts een symbolische toegangsprijs wordt gevraagd) en die overigens niet in het verlengde ligt van wél als ondernemer verrichte prestaties. In die situatie is de aan de organisatie van de tentoonstelling toe te rekenen BTW compensabel.

Doorberekenen van kosten

De heer Boorsma heeft een casus geschetst waarin een provincie een weg aanlegt waarbij een deel van de kosten wordt doorberekend aan een gemeente. Hij stelt daarbij dat de provincie voor de aanleg van die weg voor een deel als overheid is aan te merken en voor een deel als ondernemer.

Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat het doorberekenen van kosten aan een ander (in dit geval een gemeente) niet automatisch betekent dat de provincie handelt als ondernemer. Daarvan is alleen sprake indien zij leveringen en/of diensten verricht in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. Alleen als dat het geval is, zal de mengvorm die de heer Boorsma schetst zich hierbij voordoen.

Tekort in het fonds?

De heer Boorsma heeft gevraagd of het mogelijk is dat een tekort kan ontstaan in het BTW-compensatiefonds.

Zoals is verwoord in de Memorie van antwoord zal op basis van de daadwerkelijk geclaimde BTW bij het BTW-compensatiefonds, de uitname uit het gemeente- en provinciefonds in de aanvangssituatie zodanig worden vastgesteld, dat de uitgaven en inkomsten van het BTW-compensatiefonds in evenwicht zijn, waarbij uiteraard rekening wordt gehouden met de omvang van de andere voedingsbronnen (nacalculatie). Op basis van deze nacalculatie heeft het BTW-compensatiefonds voldoende middelen. Uiteraard kan er in eerste instantie een verschil zijn tussen de geraamde uitname uit het gemeente- en provinciefonds en de uiteindelijk benodigde uitname. Dit zal later worden rechtgetrokken (waarbij een kasoverloop wordt toegepast).

Uitsluiting van een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds

De heer Boorsma heeft aandacht gevraagd voor onzekerheid die zou worden gecreëerd omdat op grond van artikel 4 van de Wet op het BTW-compensatiefonds bij algemene maatregel van bestuur voor bepaalde gevallen een recht op bijdrage kan worden uitgesloten.

Artikel 4 regelt onder meer dat het recht op een bijdrage kan worden uitgesloten voor de goederen of diensten die, al dan niet na bewerking, aan anderen dan de compensatiegerechtigde ten goede komen voor het feitelijke gebruik of verbruik. Hiermee kan compensatie worden uitgesloten als de compensatiegerechtigde als intermediair optreedt tussen leverancier of dienstverlener en de uiteindelijke gebruiker of verbruiker.

Zoals de heer Boorsma terecht constateert ziet deze uitsluiting ook op personeelsvoorzieningen. Daarbij zal nauw aansluiting worden gezocht bij artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968. Dat betekent bijvoorbeeld dat de BTW terzake van een dienstauto die niet gebruikt wordt voor privé-doeleinden, niet zal worden uitgesloten van compensatie.

In de brief van 3 juni 2002 aan de Tweede Kamer, waarmee het eindrapport van de Werkgroep inrichting administratie BTW-compensatiefonds is aangeboden, hebben wij aangekondigd dat een tekstaanpassing van artikel 4 wordt gezien in samenhang met de op te stellen ontwerp algemene maatregel van bestuur (Kamerstukken II 2001–2002, 27 293, nr. 19).

Wij verwachten dat een wetsvoorstel waarin een dergelijke tekst-aanpassing is opgenomen zeer binnenkort voor advies aanhangig wordt gemaakt bij de Raad van State.

Zodra het wetsvoorstel, na advisering door de Raad van State, aan de Tweede Kamer zal zijn aangeboden zal aan de betrokkenen meer duidelijkheid worden geboden over de reikwijdte van de uitsluiting van bijdragen uit het BTW-compensatiefonds. Tegelijkertijd zullen wij namelijk een ontwerp van de desbetreffende algemene maatregel van bestuur publiceren.

Uiteraard is het de bedoeling dat de voorgestelde technische verbetering van artikel 4 en de op dat artikel gebaseerde algemene maatregel van bestuur ook op 1 januari 2003 in werking treden. Daarmee wordt voorkomen dat het recht op bijdrage uit het BTW-compensatiefonds met terugwerkende kracht wordt beperkt.

Duidelijke richtlijnen

De heer Boorsma heeft gevraagd naar richtlijnen over de afbakening van ondernemersactiviteiten bij gemengde facturen.

Hierbij zal worden bedoeld op de toerekening van de omzetbelasting die drukt op aangeschafte goederen en diensten die niet uitsluitend voor één categorie van prestaties worden gebruikt.

Dit onderwerp leent zich niet voor specifieke voorschriften omdat de hiervoor te maken splitsing, afhankelijk van de relevante feiten, van geval tot geval kan verschillen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de BTW die drukt op de onderhoudskosten van een pand. In het ene geval zal een splitsing op basis van m² of m³ voor de hand liggen, terwijl in een ander geval voltijdse formatieplaatsen een beter aanknopingspunt bieden. In dit verband wijzen we nog op het advies van de Werkgroep inrichting administratieve BTW-compensatiefonds (Kamerstukken II 2001–2002, 27 293, nr. 19, bijlage). De Werkgroep is van mening dat indien met name gelet wordt op de beperking van de administratieve lasten in veel gevallen de zogenoemde forfaitaire methode de voorkeur verdient. De Werkgroep constateert dat het niet goed mogelijk is om landelijk uniforme afspraken te maken over de te hanteren forfaitaire percentages, omdat steeds een verband moet worden gelegd met de specifieke feiten en omstandigheden die gelden voor de individuele provincie of gemeente. Het is daarom van belang dat de individuele provincies en gemeenten tijdig afspraken maken met de Belastingdienst over de toepassing van de forfaitaire methode bij de gemengde kosten.

Deze kwestie wijkt overigens, principieel gezien, niet af van de huidige situatie waarbij immers ook een samenloop kan optreden tussen gebruik in het kader van de onderneming en gebruik buiten dat kader. In een

aantal gevallen zullen provincies en gemeenten ook al met de Belastingdienst afspraken hebben gemaakt.

Overigens is in de voorlichtingsbijeenkomsten die voor de provincies en gemeenten zijn georganiseerd ook aandacht besteed aan dit onderwerp.

Grondexploitatie

De heer Boorsma heeft een aantal opmerkingen gemaakt over grondexploitatie. Naar aanleiding daarvan merken we het volgende op.

Opstallen

Indien een gemeente een opstal koopt en sloopt zonder dat een bestemmingsplan is vastgesteld, zal het doorgaans mogelijk zijn om op basis van globale gegevens van het toekomstige bestemmingsplan te bepalen welk gedeelte van het totale oppervlak van dat plan de bestemming bouwterrein heeft en welk gedeelte de bestemming gemeenschapsvoorzieningen. Zowel de Wet op de omzetbelasting 1968 als de Wet op het BTW-compensatiefonds kennen de bepaling dat de in rekening gebrachte omzetbelasting in overeenstemming met de bestemming in aftrek kan worden gebracht respectievelijk voor compensatie in aanmerking komt. Dat is ook de methodiek die thans wordt gehanteerd om vast te stellen welk gedeelte van de in rekening gebrachte BTW een gemeente als ondernemer op de aangifte omzetbelasting in aftrek kan brengen en welk gedeelte mogelijk (geheel of gedeeltelijk) op grond van goedkeurend beleid (de zogenoemde resolutie BTW-28) voor aftrek in aanmerking komt. Indien later, bij de verdere ontwikkeling van het plan, blijkt dat de in eerste instantie aangenomen verhouding tussen voor verkoop en voor gemeenschapsvoorzieningen bestemde gronden afwijkt van de werkelijke verhouding, voorzien beide wetten in een regeling om de oorspronkelijke aftrek danwel compensatie in overeenstemming te brengen met het werkelijke gebruik.

Hoogspanningsleidingen

De toedeling van kosten die verband houden met de verlegging van hoogspanningsleidingen kan op dezelfde wijze plaatsvinden als hiervoor is aangegeven met betrekking tot de sloopkosten van opstallen.

Samen ontwikkelen van bestemmingsplannen

Indien een gemeente samen met een andere gemeente bestemmingsplannen ontwikkelt zullen, evenals thans het geval is, deze en de daarmee samenhangende exploitatiekosten moeten worden gesplitst naar de bestemmingsplannen van de desbetreffende gemeenten. De methodiek voor toedeling van kosten aan bouwterreinen respectievelijk gemeenschapsvoorzieningen wijzigt hierdoor niet wezenlijk.

Retentiegebieden

De vraag waarin sprake is van retentiegebieden die beneden de kostprijs worden verkocht, is zo algemeen geformuleerd, dat wij daarop thans geen specifiek antwoord kunnen geven. Voor de beoordeling van het geschetste geval is inzicht in de relevante feiten en omstandigheden nodig. Dit vraagt een beoordeling door de inspecteur. Een gemeente waarin een dergelijke geval zou spelen kan hierover uiteraard vooraf contact opnemen met de inspecteur.

Sloopkosten

Boorsma schets een casus waarbij, in het kader van een nog vast te stellen bestemmingsplan, sloopkosten aan de gemeente in rekening worden gebracht waarvan de BTW voor 60% in aftrek kan worden gebracht. Dit ziet dan kennelijk op een situatie waarin op basis van de beschikbare informatie is vastgesteld dat de sloopkosten in die mate zijn toe te rekenen aan de met heffing van BTW te leveren bouwterreinen. Voor de levering van deze bouwterreinen treedt de gemeente op als BTW-ondernemer. De resterende kosten en de daarop drukkende omzetbelasting moeten dan worden toegerekend aan de gemeenschapsvoorzieningen. De mate van aftrek van de BTW die aan deze gemeenschapsvoorzieningen is toe te rekenen, kan eerst worden vastgesteld als inzicht bestaat in de mate van kostendekkendheid van het plan. In de door de heer Boorsma geschetste situatie is dit niet vóór 1 januari 2003 het geval.

Thans is een overgangsregeling in voorbereiding waarbij gemeenten in het kader van de intrekking van BTW-28 twee mogelijkheden worden geboden. Deze regeling zal binnenkort worden gepubliceerd. Daarbij zal de precieze reikwijdte van deze regeling worden bekend gemaakt. De gedachten gaan daarbij uit naar het volgende.

De eerste mogelijkheid houdt in dat een gemeente van de bestemmingsplannen die bij haar op 31 december 2002 in exploitatie zijn, ná die datum nog gedurende vijf jaar de ontwikkeling volgt van de kosten en opbrengsten van die plannen. De mate van kostendekkendheid die na die vijf jaar blijkt wordt dan gehanteerd om vast te stellen welk deel van de BTW, die voor de aanleg van de gemeenschapsvoorzieningen vóór 1 januari 2003 in rekening is gebracht, voor aftrek in aanmerking komt. De tweede mogelijkheid komt erop neer dat een gemeente de regeling van BTW-28 definitief per 31 december 2002 beëindigt, dat wil zeggen op basis van de feiten en omstandigheden die op 31 december 2002 bekend zijn. Indien daarbij blijkt dat het (hier als voorbeeld genoemde) percentage van 60% reëel is, blijft de voorafrek in stand. De verdere ontwikkelingen ná die datum worden dan niet meer meegewogen.

Splitsing van kosten

Kort gezegd moet in de huidige situatie een gemeente de kosten van een bestemmingsplan splitsen in:

- 1) voorbereidingskosten (nimmer aftrek van omzetbelasting),
- 2) kosten die verband houden met de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen (geen, gedeeltelijke of gehele aftrek van voorbelasting, afhankelijk van de mate van kostendekkendheid van het plan) en
- 3) kosten die zijn toe te rekenen aan de te leveren bouwterreinen (aftrek van voorbelasting overeenkomstig de Wet op de omzetbelasting 1968).

In 2003 en latere jaren zal een gemeente in verband met de periodiek uit te keren voorschotten de kosten en de BTW die verband houden met de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen inderdaad nog afzonderlijk moeten administreren. In het kader van de voorschotregeling mag de gemeente evenwel uitgaan van een 100% kostendekkendheid. Het is derhalve niet nodig dat de gemeente gedurende het jaar 2003 de administratie zo inricht dat daaruit de kostendekkend van ieder afzonderlijk plan kan worden afgeleid. Wel moeten de gemeenten voor het einde van dat jaar aan de Belastingdienst een opgave verstrekken van het kostendekkendheidspercentage per 31 december 2002. Dat percentage zal worden gehanteerd om de voedingsbron van het fonds, die samenhangt met de intrekking van BTW-28 met ingang van 1 januari 2003, te bepalen. Wij menen dan ook dat vanaf de invoering van het BTW-compensatiefonds wat betreft de grondexploitatie per saldo sprake

is van administratieve vereenvoudiging. Daarbij wijzen wij op een aantal andere aspecten waarmee bij de vaststelling van de mate van kostendekkendheid nog rekening moet worden gehouden, zoals de registratie per bestemmingsplan, subsidies en bijdragen uit de algemene middelen van een gemeente, de renteberekening, de voorzieningen die van de faciliteit van BTW-28 zijn uitgesloten (stadhuis, rioolwaterzuiveringsinstallaties, e.d.).

Verhuur van onroerende zaken

De heer Boorsma heeft gevraagd of BTW-compensatie mogelijk is bij belaste verhuur van onroerende zaken.

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van BTW. Onder bepaalde voorwaarden kunnen huurder en verhuurder echter de verhuur in de heffing van omzetbelasting betrekken. Eén van de voorwaarden is dat de huurder de BTW die terzake van de verhuur in rekening wordt gebracht voor 90% of meer in vooraftrek kan brengen. Indien een provincie of gemeente de huurder is, zal in de regel niet aan deze voorwaarde worden voldaan (namelijk alleen als de provincie of gemeente het pand volledig of nagenoeg volledig als belaste ondernemer bezigt). De verhuur van een pand aan een provincie of gemeente zal dus slechts in uitzonderingsgevallen met BTW worden belast. In de gevallen dat dit wél gebeurt zal de provincie of gemeente optreden als ondernemer en is compensatie dus niet aan de orde (de gemeente zal dan echter recht op vooraftrek hebben).

Een andere vraag is of een optie voor belaste verhuur mogelijk zou moeten worden gemaakt in andere gevallen waarin een provincie of gemeente een pand huurt. Om verschillende redenen hebben wij dat niet voorgesteld. De optieregeling is bedoeld om cumulatie van omzetbelasting in de belaste ondernemerssfeer tegen te gaan. Bij de verhuur aan gemeenten en provincies is hiervan geen sprake. Het uitbreiden van de optie-mogelijkheid zou voorts afbreuk doen aan de anticonstructiewetgeving voor onroerende zaken die in 1995 is doorgevoerd. Het aangaan van dergelijke constructies door gemeenten vormde toen mede aanleiding tot deze wetgeving. Ook kan zo'n uitbreiding leiden tot een onevenwichtigheid met andere publiekrechtelijke lichamen en vrijgestelde ondernemers. Een rechtvaardiging voor een uitbreiding van de optie-mogelijkheid met de verhuur aan gemeenten en provincies indien zij de BTW kunnen compenseren, kan voorts niet worden gevonden in de Wet op de omzetbelasting 1968 of de Zesde BTW-Richtlijn. Hierbij is van belang dat het compenseren van BTW niet gelijk kan worden gesteld aan de aftrek van voorbelasting.

De Minister van Financiën,
G. Zalm