

Integrale Dorpsontwikkelingsplannen (IDOPS) btw-aspecten 21 april 2011

Hans Willemsen

Introductie

Btw en overdrachtsbelasting

Hans Willemsen

hwillemsen@deloitte.nl

088 – 288 4763 / 06 – 1234 4450

Rob Peters

robpeters@deloitte.nl

088 – 288 5831 / 06 – 1312 7103



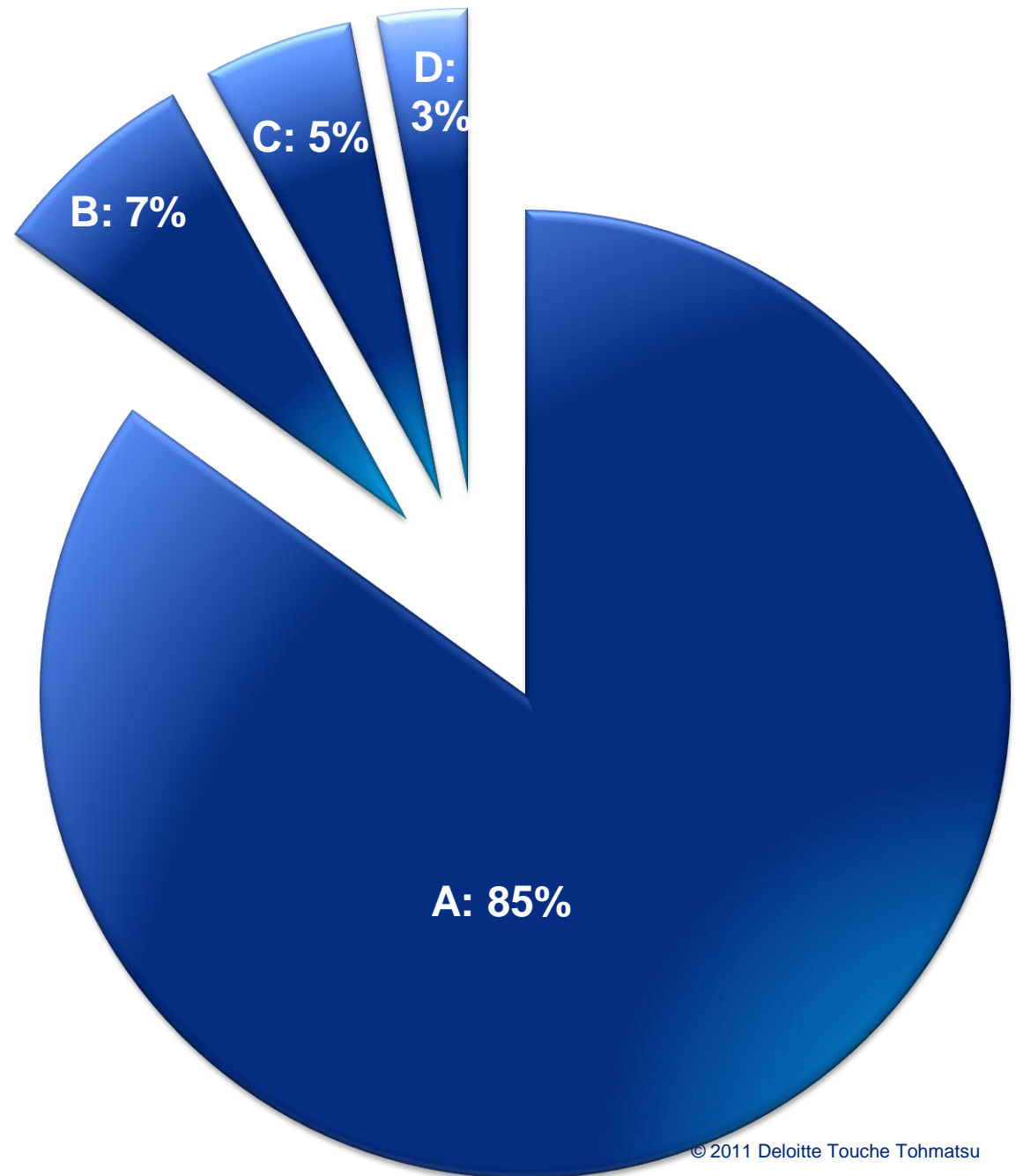
Korte introductie btw en BCF

Korte introductie btw en BCF

Hoedanigheden gemeente

De hoedanigheden van de gemeente:

- A: Overheid
- B: Btw-ondernemer (btw-belaste activiteiten)
- C: Btw-ondernemer (btw-vrijgestelde activiteiten)
- D: Geen overheid en geen btw-ondernemer



Korte introductie btw en BCF

De gemeente die handelt als overheid is geen ondernemer voor de btw.

De gemeente handelt als overheid indien zij optreedt in een specifiek voor haar geldend juridisch regime. Dit laatste is het geval wanneer sprake is van:

- Een aan de gemeente opgedragen wettelijke taak
- Een overheidsprerogatief.

Tenzij in concurrentie wordt getreden met btw-ondernemers.

Korte introductie btw en BCF

Voorbeelden van activiteiten waarvoor de gemeente optreedt als overheid:

- Het voorbereiden van een bestemmingsplan;
- Het aanleggen van gemeenschapsvoorzieningen;
- Het aanleggen van riolering op gemeentegrond;
- De uitgifte van paspoorten / rijbewijzen;
- Het verstrekken van inlichtingen uit het bevolkingsregister;
- Het binnen het gemeentelijk grondgebied ophalen van afval van huishoudens.

Korte introductie btw en BCF

Voorbeelden van activiteiten waarvoor de gemeente optreedt als btw-ondernemer:

- De levering van onroerende zaken;
- De verhuur van onroerende zaken;
- Het aanleggen of onderhouden van tuinen ten behoeve van derden;
- Het uitlenen van boeken e.d. door een gemeentelijke bibliotheek;
- Het ophalen van bedrijfsafval;
- Het ophalen van huisvuil in andere gemeenten;
- Het gelegenheid geven tot kamperen.

Korte introductie btw en BCF

Gemeente als overheid

Compensatie BCF

De btw op ingekochte goederen / diensten (voorbelasting) kan worden gecompenseerd uit het BTW-Compensatiefonds (BCF) als de goederen / diensten door de gemeente worden gebruikt in de hoedanigheid van overheid / niet-ondernemer.

Geen compensatie BCF

- De gemeente de goederen / diensten verstrekt, ter beschikking stelt of verleend aan een of meer individuele derden (handelend als intermediair. Denk aan rolstoel of werkzaamheden aan eigendom derden).
- De gemeente de goederen / diensten gebruikt voor het verrichten van prestaties (al dan niet tegen vergoeding) die, indien zij door een btw-ondernemer worden verricht zijn vrijgesteld van btw (ter voorkoming van concurrentieverstoring. Denk aan onderwijs of vrijgestelde verhuur).

Korte introductie btw en BCF

Gemeente als btw-ondernemer

Aftrek van voorbelasting

De btw op ingekochte goederen / diensten (voorbelasting) kan in aftrek worden gebracht als:

- a) De ingekochte goederen / diensten door de ondernemer worden gebruikt voor btw-belaste prestaties;
- b) Deze in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.



Korte introductie btw en BCF

Gemeente als btw-ondernemer

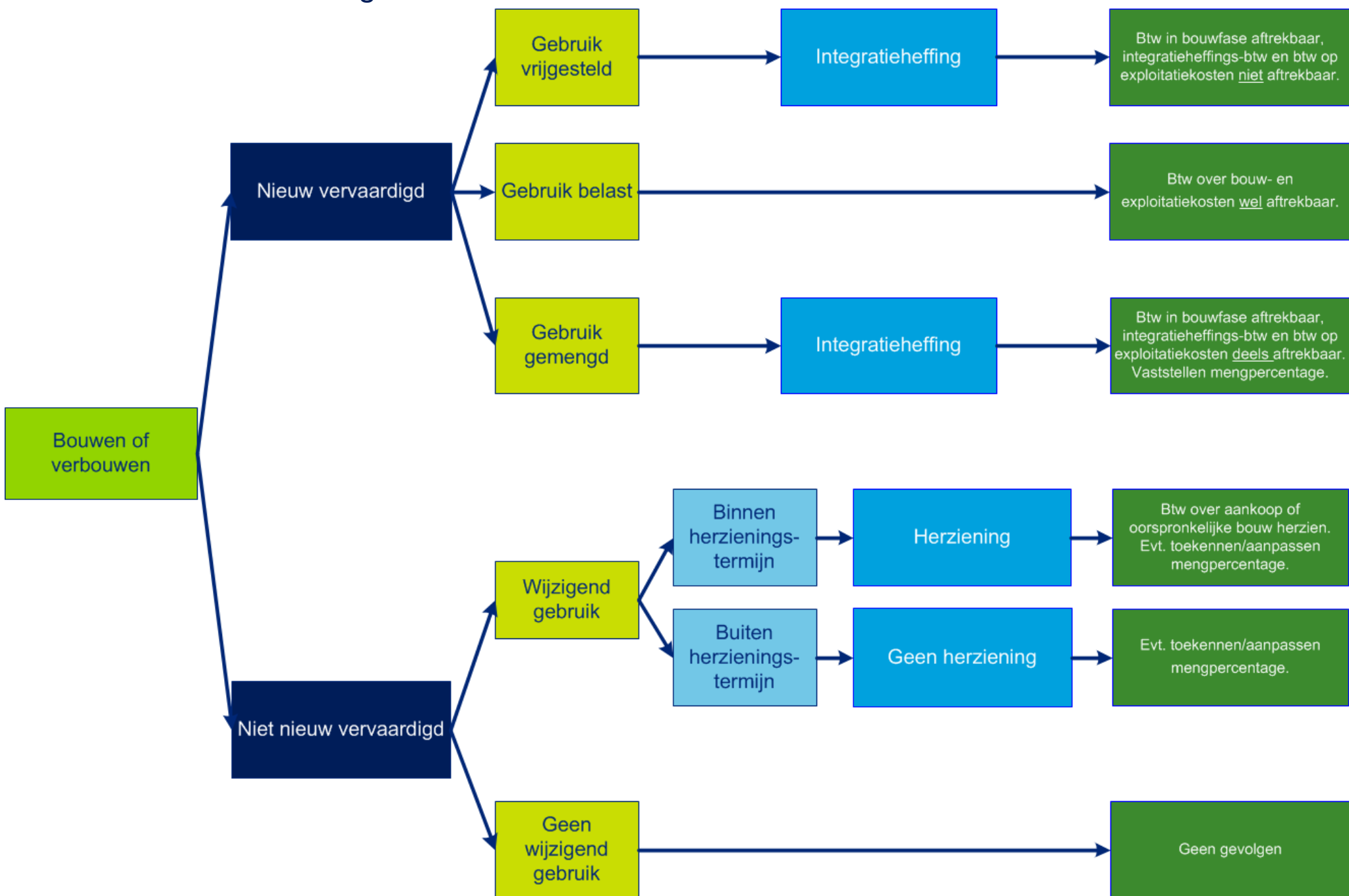
Geen aftrek van voorbelasting:

- De ingekochte goederen / diensten worden gebruikt voor btw-vrijgestelde prestaties;
- Spijzen en dranken in de horeca;
- Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA).



Vastgoed

Bouwen/verbouwen en gebruik



Bouwen/verbouwen en gebruik

Nieuw vervaardigd: nieuwbouw of ‘in wezen nieuwbouw’ bij verbouwing

Gebruik vrijgesteld: bijvoorbeeld btw-vrijgestelde verhuur

Gebruik belast: bijvoorbeeld gelegenheid geven tot sportbeoefening

Gebruik gemengd: deels btw-vrijgesteld / deels btw-belast (bijvoorbeeld een MFC)

Integratieheffing

Wijziging gebruik en herziening

Bouwen/verbouwen en gebruik

Vervaardiging

- Nieuwbouw
- Verbouwing: heeft er in wezen nieuwbouw plaatsgevonden?
(Hoge Raad 19 november 2010)

Let op: Het lijkt er op dat de onderstaande drie criteria, die in de praktijk in de loop van de tijd zijn ontwikkeld, door de uitspraak van de Hoge Raad op 19 november 2010 zijn achterhaald!

- Functiewijziging
 - Absolute en relatieve verbouwingskosten
 - Uiterlijke wijzigingen
- Gedeeltelijk nieuw door een ingrijpende verbouwing c.q. aanbouw:
 - Geen zekere zelfstandigheid, dus onderdeel bestaande bouw
 - Wel zekere zelfstandigheid, dus zelfstandig vervaardigd



Bouwen/verbouwen en gebruik

Gebruik vrijgesteld

Huur / verhuur

- Geven van exclusief gebruiksrecht (met uitsluiting van anderen);
- Gedurende bepaalde tijd (duur hoeft niet van tevoren vast te staan);
- Tegen vergoeding.

Hoofregel: verhuur is vrijgesteld van btw → integratieheffing!

Uitzonderingen:

- De verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- De verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
- De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;
- De verhuur van safeloketten;
- Optie btw-belaste verhuur (onder voorwaarden)

Bouwen/verbouwen en gebruik

Optie btw-belaste verhuur

Voorwaarden:

- De onroerende zaak moet door de huurder worden gebruikt voor activiteiten waarvoor hij ten minste 90% recht heeft op aftrek van btw;
- Voor bepaalde sectoren (arbo-diensten, reisbureaus, makelaardij) is het criterium 70%;
- Uit de schriftelijke huurovereenkomst moet blijken dat huurder en verhuurder hebben gekozen voor btw-belaste verhuur, *of*
- Huurder en verhuurder moeten hiervoor gezamenlijk een verzoek hebben gedaan bij de inspecteur;

Bouwen/verbouwen en gebruik

Waarom opteren voor btw-belaste verhuur?

- De verhuurder kan alle btw die door derden aan hem in rekening wordt gebracht in aftrek brengen, voor zover deze betrekking heeft op het verhuurde object;
- Herziening;
- Integratieheffing voorkomen.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Gebruik belast

Gelegenheid geven tot sportbeoefening

- Mogelijkheid btw te besparen;
- Andere prestatie dan verhuur;
- Geven van gelegenheid tot sportbeoefening belast met 6% btw;
- Btw-aftrek veelal 19%.

Horeca

Bibliotheek

Btw-belaste verhuur

Bouwen/verbouwen en gebruik

Gebruik gemengd

Gemengd gebruik onroerende zaak

- Onroerende zaak wordt gedeeltelijk gebruikt voor btw-belaste activiteiten en gedeeltelijk voor btw-vrijgestelde activiteiten;
- Aftrek naar rato van omzet ('pro rata') of op basis van 'werkelijk gebruik'.
- Pro rata:
$$\frac{\text{btw-belaste omzet}}{\text{totale omzet}}$$
- Werkelijk gebruik: aftrek bepalen op basis van bijvoorbeeld m²;
- Belastingdienst of belastingplichtige moet aannemelijk maken dat het werkelijk gebruik niet overeenkomt met de pro rata.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Voorbeeld multifunctioneel centrum (MFC)



Sportzaal:	750 m ²
Kinderopvang:	250 m ²
Totaal:	1.000 m²

Bouwen/verbouwen en gebruik

Splitsen huurovereenkomst (1)

Voorbeeld:

De gemeente verhuurt een MFC aan huurder X.

In het MFC zit een sportzaal (btw-belast) en een kinderopvang (btw-vrijgesteld). Het MFC wordt voor 75% btw-belast gebruikt en voor 25% btw-vrijgesteld.

Vraag: kunnen de gemeente en huurder X opteren voor btw-belaste verhuur?

Antwoord: nee want huurder X gebruikt het MFC niet voor 90% of meer voor btw-belaste activiteiten.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Splitsen huurovereenkomst (2)

- Mogelijke oplossing: splitsen van de huurovereenkomst;
- Voorwaarde: zelfstandigheid sportzaal en kinderopvang;
- Gemeente sluit twee aparte huurovereenkomsten met huurder X:
 - 1) Sportzaal: hiervoor kan worden geopteerd voor btw-belaste verhuur;
 - 2) Kinderopvang: hiervoor kan niet worden geopteerd voor btw-belaste verhuur.
- De gemeente kan alle btw die moet worden toegerekend aan de verhuur aan de sportzaal (investering en exploitatie) in aftrek brengen.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Actieve sportbeoefening:

- Actieve inspanning.

Bij twijfel:

- Organisatie aangesloten bij NOC / NSF;
- Spelregels;
- Wedstrijden;
- Lokale recreatie of landelijke sport?
- Etc.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Gelegenheid geven tot sportbeoefening versus verhuur:

Terbeschikkingstelling moet méér inhouden dan enkel het gebruiksrecht.

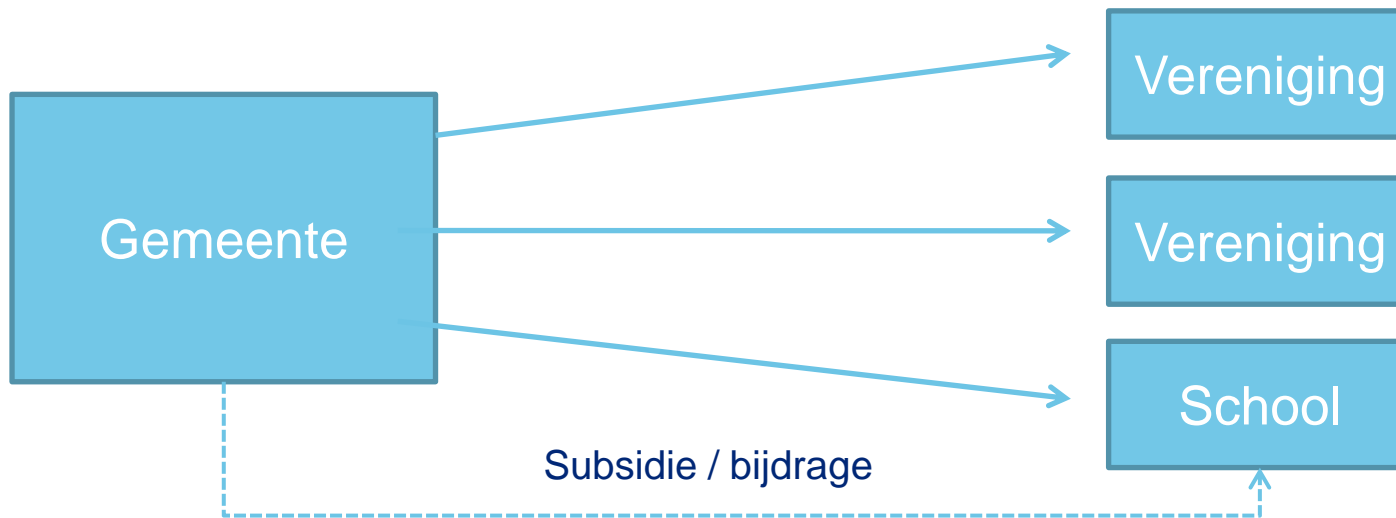
Voorwaarden besluit 10 juni 2010:

- Ter beschikking stellen van (sport)materialen;
- Voortdurend onderhoud;
- Toezicht en beheer accommodatie (schoonmaak / beveiliging);
- Aanvullende faciliteiten (zoals gebruik douches/kleedlokalen);
- Beperkingen doel en duur van het gebruik.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Model 1:

Gemeente geeft gelegenheid tot sportbeoefening (6% btw).

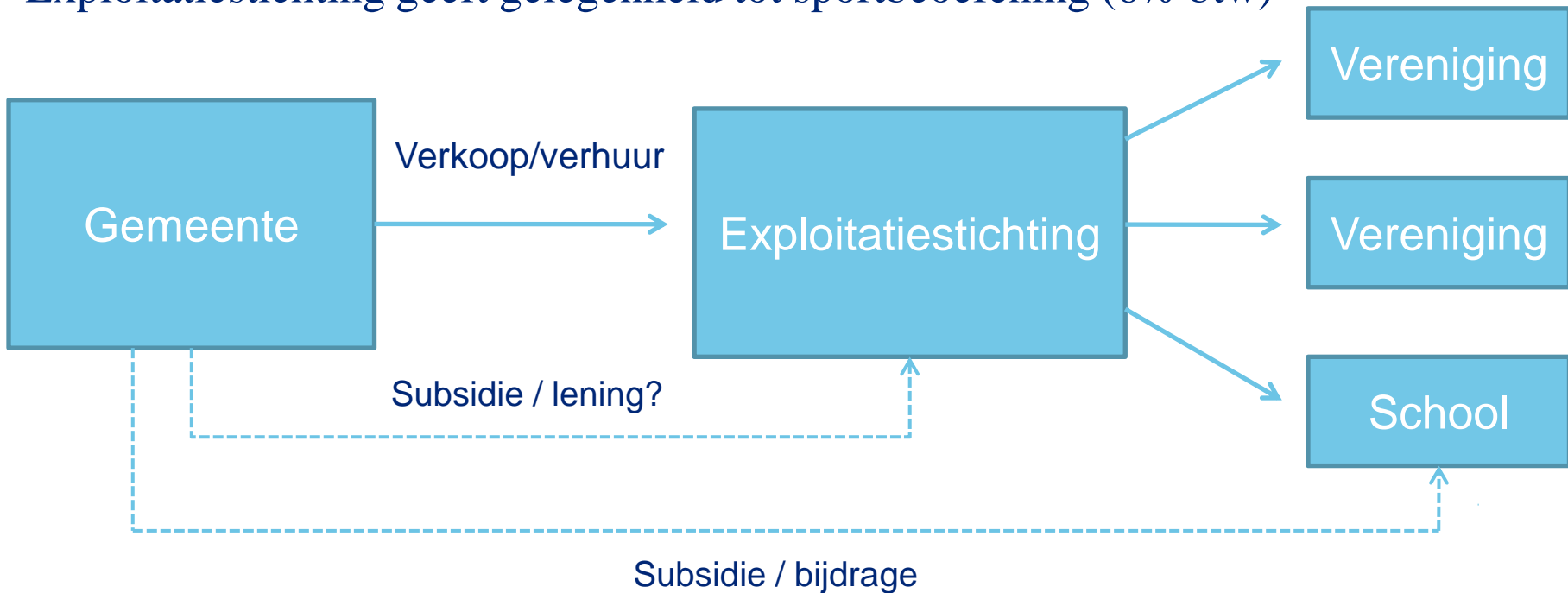


- Gemeente dient te voldoen aan criteria;
- Relatief eenvoudig realiseerbaar;
- Contracten aanpassen tot gebruiksovereenkomst;
- Vooroverleg met de Belastingdienst.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Model 2:

Exploitatiestichting geeft gelegenheid tot sportbeoefening (6% btw)



- Bestuur stichting onafhankelijk van verenigingen;
- Oppassen met subsidie aan exploitatiestichting;
- Stichting wordt btw-plichtig (btw-aangifte);
- Oppassen met overdrachtsbelasting;
- Vooroverleg met de Belastingdienst.

Bouwen/verbouwen en gebruik

Integratieheffing

- Achtergrond: concurrentieverstoring tegengaan;
- Het in eigen bedrijf vervaardigen van een (onroerend) goed door een ondernemer;
- Het goed wordt (deels) gebruikt voor btw-vrijgestelde handelingen;
- Tijdens de bouw recht op aftrek van btw;
- Btw verschuldigd over de totale voortbrengingskosten (stichtingskosten) op het moment van ingebruikneming van het goed;
- Aftrek van de ‘integratieheffings-btw’ voor zover het goed btw-belast wordt gebruikt.

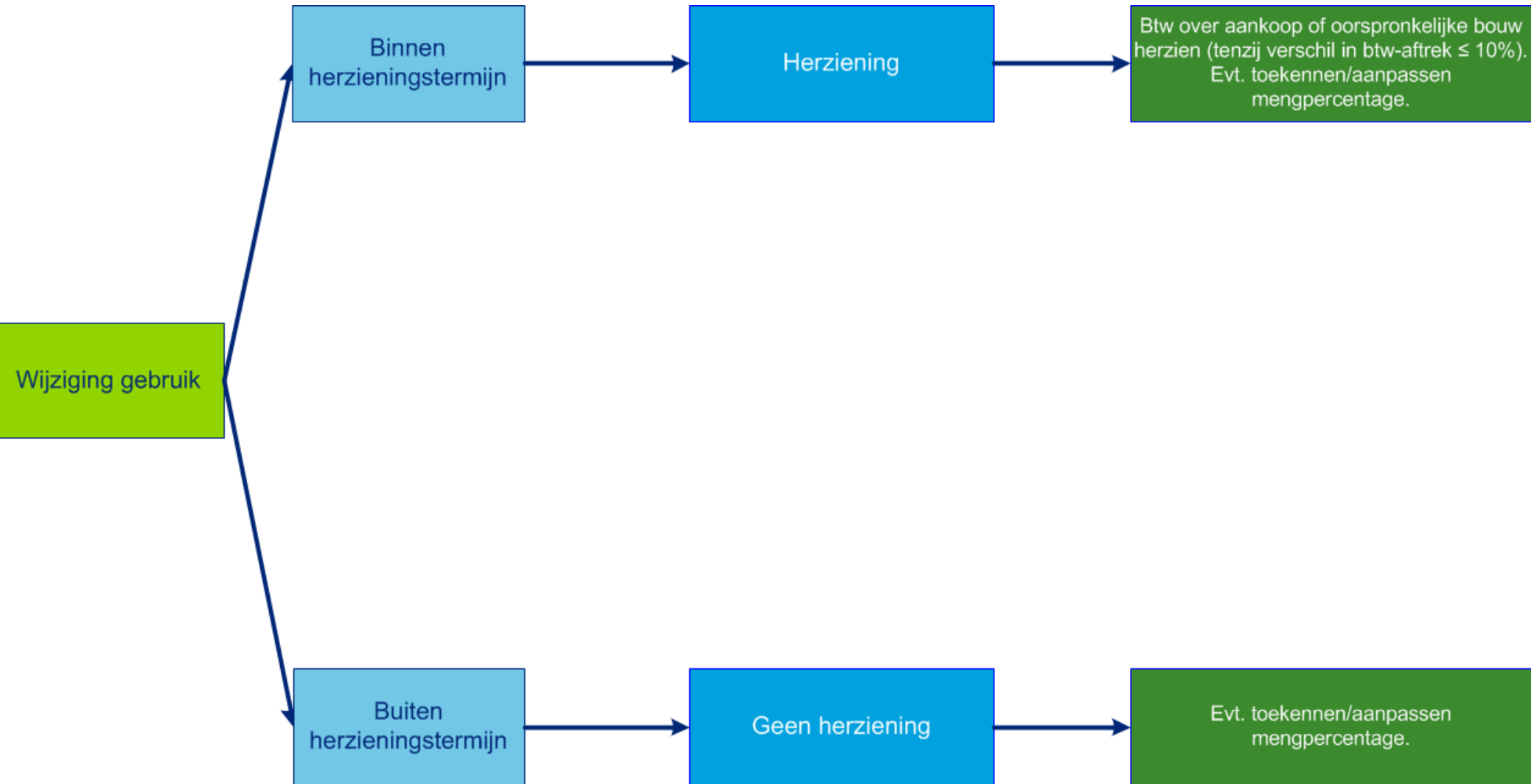
Bouwen/verbouwen en gebruik

Voorbeeld integratieheffing

- | | |
|--|-----------|
| - Aankoop bouwterrein (excl. btw) | € 100.000 |
| - Btw bouwterrein (stel 20%) | € 20.000 |
| - Overdrachtsbelasting | € - |
| - Bouw pand (excl. btw) | € 350.000 |
| - Btw bouw pand (stel 20%) | € 70.000 |
| - Vergunningen, verzekeringen, eigen personeelskosten etc. | € 50.000 |
- Stel btw-percentages 20%
 - Pand wordt btw-vrijgesteld gebruikt
 - Hoeveel btw is er verschuldigd ter zake van de integratieheffing?

Antwoord: 20% van € 500.000 = € 100.000

Wijziging gebruik



Wijziging in gebruik

Herziening bij onroerende zaken

- Aftrek van btw in het jaar van ingebruikneming niet definitief;
- Btw-aftrek wordt herzien in elk van de 9 boekjaren, volgende op het boekjaar van ingebruikneming van de onroerende zaak;
- Jaarlijks 10% van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw herzien;
- Geen herziening bij een verschil in btw-aftrek van 10% of minder;
- Gevolgen levering binnen de herzieningstermijn:
 - Btw-belaste levering: onroerende zaak wordt geacht voor de resterende herzieningstermijn volledig btw-belast te worden gebruikt
 - Btw-vrijgestelde levering: onroerende zaak wordt geacht voor de resterende herzieningstermijn volledig btw-vrijgesteld te worden gebruikt
- Herziening in één keer bij levering binnen de herzieningstermijn.

Wijziging in gebruik

De gemeente X koopt in het jaar 2000 van een projectontwikkelaar een nieuw pand voor € 1.000.000 + € 200.000 btw (btw-tarief 20%). Het pand wordt in hetzelfde jaar in gebruik genomen. Het gebruik varieert nogal in de jaren na ingebruikneming. Hoeveel btw wordt er in 2000 in aftrek gebracht en moet er worden herzien in de jaren daarna?

Jaar	Aftrekpercentage gemeente
2000	50%
2001	65%
2002	80%
2003	25%
2004	100%
2005	0%
2006	20%
2007	50%
2008	70%
2009	80%

Wijziging in gebruik

De gemeente X koopt in het jaar 2000 van een projectontwikkelaar een nieuw pand voor € 1.000.000 + € 200.000 btw (btw-tarief 20%). Het pand wordt in hetzelfde jaar in gebruik genomen. Het gebruik varieert nogal in de jaren na ingebruikneming. Hoeveel btw wordt er in 2000 in aftrek gebracht en moet er worden herzien in de jaren daarna?

Jaar	Aftrekpercentage gemeente	Btw-aftrek (toerekening)	Herziening
2000	50%	€ 100.000	-
2001	65%	€ 10.000 (1/10)	+ € 3.000
2002	80%	€ 10.000 (1/10)	+ € 6.000
2003	25%	€ 10.000 (1/10)	-/- € 5.000
2004	100%	€ 10.000 (1/10)	+ € 10.000
2005	0%	€ 10.000 (1/10)	-/- € 10.000
2006	20%	€ 10.000 (1/10)	-/- € 6.000
2007	50%	€ 10.000 (1/10)	-
2008	70%	€ 10.000 (1/10)	+ € 4.000
2009	80%	€ 10.000 (1/10)	+ € 6.000

Verdere vragen?

Contactgegevens

Hans Willemsen

Senior manager | Indirect Tax
Deloitte Belastingadviseurs B.V.
Flight Forum 1, 5657 DA Eindhoven,
the Netherlands

P.o.: 376, 5600 AJ Eindhoven, the
Netherlands

Mobiel: +31 (0)6 12344450

Kantoor: +31 (0)88 2884763

Fax: +31 (0)88 2889838

hwillemsen@deloitte.nl | www.deloitte.nl

Rob Peters

Analyst | Indirect Tax
Deloitte Belastingadviseurs B.V.
Flight Forum 1, 5657 DA Eindhoven,
the Netherlands

P.o.: 376, 5600 AJ Eindhoven, the
Netherlands

Mobiel: +31 (0)6 13127103

Kantoor: +31 (0)88 2885831

Fax: +31 (0)88 2889838

robpeters@deloitte.nl | www.deloitte.nl



Disclaimer:

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

Vennootschapsbelasting voor overheidsbedrijven

21 april 2011

Roel Saris

Huidig systeem van belastingplicht voor vennootschapsbelasting

Directe overheidsbedrijven

- Belastingplichtig als sprake is van een van de volgende ondernemingen:
 - Landbouwbedrijven
 - Nijverheidsbedrijven
 - Mijnbouwbedrijven
 - Handelsbedrijven
 - Vervoersbedrijven (tenzij personenvervoer binnen de gemeente)
 - Bouwkassen
- Onduidelijk door ouderwets taalgebruik

Huidig systeem

Indirecte overheidsbedrijven

- Belastingplichtig als wordt voldaan aan onderstaande voorwaarden:
 - Uitsluitend Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen zijn (on)middellijk aandeelhouder, deelnemer of lid;

 - Of:
 - Bestuurders worden uitsluitend benoemd en ontslagen door Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen èn;
 - Het vermogen staat bij liquidatie uitsluitend ter beschikking aan Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersonen

 - En:
 - Voorzover een van de volgende ondernemingen wordt uitgeoefend: landbouwbedrijf, nijverheidsbedrijf, mijnbouwbedrijf, handelsbedrijf, vervoersbedrijf of bouwkassen
- Een aantal indirecte overheidsbedrijven is in ieder geval belastingplichtig (bijv. Nederlandse Waterschapsbank NV, NV Luchthaven Schiphol, ABN AMRO Group NV, Fortis Bank, Koninklijke Nederlandse Munt etc.)

Belastingplicht overheidsbedrijven op de schop?

- Concurrerende overheidsbedrijven, waarvan de activiteiten niet in de Wet vennootschapsbelasting zijn opgenomen, zijn nu dus niet belastingplichtig
- 2007 en 2009 staatssecretaris van Financiën onderzoek opgezet naar belastingplicht overheidsbedrijven
- Tijdens de behandeling van het belastingplan 2011 in de Eerste Kamer heeft staatssecretaris van Financiën Weekers van Financiën aangekondigd de belastingplicht voor overheidsbedrijven te willen herzien

“bepaalde sectoren zijn niet te classificeren als overheidsbedrijf, maar kennen wel bepaalde vrijstellingen en begeven zich op een markt waar sprake is van concurrentie. Dan moeten we die vrijstelling nog eens heel goed tegen het licht houden. Ik kom heel snel met een nota daarover.”
- **Deze week** => fiscale agenda: 2^e kwartaal verkenning belastingplicht

Varianten belastingplicht – welke mogelijkheden?

- Verdringingsvariant → belastingplicht indien en voorzover sprake is van verdringing van belastingplichtige ondernemingen
- Opsommingsvariant → uitbreiding van de opsomming van belastingplichtige ondernemingen in de wet
- Indirecte ondernemingsvariant → opheffen van de vrijstelling voor indirecte overheidsbedrijven
- Ondernemingsvariant → belastingplicht indien en voor zover sprake is van een onderneming (brief aan tweede kamer voorkeur ondernemingsvariant)

Ondernemingsvariant

- Huidige vrijstelling vervalt
- Wat is een onderneming?
 - Duurzame organisatie van arbeid en kapitaal
 - Deelname aan het economisch verkeer
 - Met het oogmerk winst te behalen
- Als winstoogmerk ontbreekt, toch voldaan aan criterium als in concurrentie met BV's, NV's of ondernemingen van natuurlijke personen

Geen belastingplicht voor interne diensten, zoals onderhoud eigen groenvoorziening.

Voorbeelden van activiteiten in de belastingplicht?

- de regionale ontwikkelingsmaatschappijen;
- de gemeentelijke ingenieursbedrijven;
- de gemeentelijke grondbedrijven;
- de gemeentelijke vervoersbedrijven;
- de sociale werkplaatsen;
- parkeerbeheer;
- het begrafeniswezen;
- de gemeentelijke groenbedrijven;
- de gemeentelijke zwembaden;
- werkzaamheden waarin de gemeente participeert in een VOF.

Gevolgen

- Verstandig om inventarisatie te maken van gevolgen
- Uitsplitsing van belastingplichtige en niet belastingplichtige activiteiten;
- Heffing van 25% belasting over fiscale winst;
- Opstellen fiscale openingsbalans;
- Voldoen aan aangifteverplichting;
- Interne verrekenprijzen tussen belaste en niet belaste activiteiten;
- Praktische afspraken met belastingdienst?
- Energiebedrijven en woningcorporaties gingen voor, veel ervaring opgedaan.

Voor vragen :



drs. Roel W. Saris

 06 1234 3124

 rsaris@deloitte.nl



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 140 countries, Deloitte brings world-class capabilities and deep local expertise to help clients succeed wherever they operate. Deloitte's approximately 169,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Deloitte Global Services Limited, Deloitte Global Services Holdings Limited, the Deloitte Touche Tohmatsu Verein, any of their member firms, or any of the foregoing's affiliates (collectively the "Deloitte Network") are, by means of this publication, rendering accounting, business, financial, investment, legal, tax, or other professional advice or services. This publication is not a substitute for such professional advice or services, nor should it be used as a basis for any decision or action that may affect your finances or your business. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.