



RWS BEDRIJFSINFORMATIE

Handreiking Rijkswaterstaat & btw

Uitgegeven door	RWS Corporate Dienst Facilitair en Financiën Afdeling Control en Informatie Team Belastingen
Datum	15 december 2015
Status	definitief
Versie	5.1



Versie	Datum	Omschrijving wijzigingen	Auteur
1.0	09-04-2008	1e versie na reorganisatie bestaande instructie	Lourens de Roos
2.0	08-07-2008	Enkele korte aanvullingen opgenomen	Lourens de Roos
3.0	09-09-2008	Aanvulling met voorwoord, BTW centraal CD	Lourens de Roos
4.0	05-02-2010	Vernieuwde versie met: - wijzigingen BTW-wetgeving buitenland 2010 - bevindingen uit rapport Belastingdienst d.d. 08-10-2009 - alle oude notities aangevuld, gewijzigd en in 1 instructie verwerkt	José Prins, Astrid Vitters
5.0	22-12-2011	Algehele herziene versie waarin alle voor RWS relevante btw-onderwerpen zijn beschreven. Vernieuwd is de opbouw: - deel A eenvoudig - deel B hoofdlijnen - deel C specifiek	Astrid Vitters
5.1	15-12-2015	Vernieuwde versie met: - kruisende voorzieningen - financiering BCF door IenM - wijziging tarief van 19% naar 21% - recente voorbeelden - overige kleine aanpassingen	Astrid Vitters

Inhoud

1	Inleiding	9
Deel A	11	
2	Btw voor het Project- en Programmamanagement	12
2.1	Hoofdlijnen: RWS en btw	12
2.2	Beleidslijn van RWS	15
2.3	Water, wegen en werken	17
2.4	Samenwerkingen	18
2.5	Grondtransacties	20
2.6	Verkoop bedrijfsmiddelen en andere materialen	21
2.7	Subsidies en andere financiële bijdragen	21
2.8	Transacties met buitenlandse partijen	22
2.9	Zeeschepen	23
2.10	Facilitair, HRM en ICT	23
2.11	Vragen over btw?	24
Deel B	25	
3	Btw-heffing	26
3.1	Het btw-systeem in het algemeen	26
3.1.1	Ondernemer	27
3.1.2	Prestaties/activiteiten	27
3.1.3	Vergoeding	28
3.1.4	Tarieven	29
3.1.5	Vrijstellingen	29
3.1.6	Recht op aftrek van btw	29
3.2	De 'rollen' van RWS	30
3.3	RWS als overheid	31
3.3.1	Contractuele vastlegging btw-aspecten	32
3.3.2	Voorbeelden RWS als overheid	34
3.4	RWS als ondernemer	37
3.4.1	Contractuele vastlegging btw-aspecten	38
3.4.2	Voorbeelden RWS als ondernemer	40
3.5	RWS als overheid en ondernemer; het snijvlak	41
3.5.1	Voorbeelden	42
3.6	Specifieke onderwerpen	44
3.6.1	Btw op overheadkosten	44
3.6.2	Termen 'inclusief btw' en 'exclusief btw'	45
3.6.3	Praktische afspraken met Belastingdienst	45
3.7	Samenvatting	45
4	Btw en de begroting van IenM	46
4.1	Begroting IenM	46
4.2	RWS als ondernemer	46
4.3	Gemeenten en provincies en btw	47
4.3.1	BTW-Compensatiefonds	47

4.3.2	Bijdrage RWS aan lagere overheden	48
4.4	Begrotingsregels	49
4.5	Samenvattend schema bijdrage aan lagere overheden	51

5 Administratieve verwerking 52

5.1	RWS als overheid	52
5.1.1	Inkopen als overheid in SAP	52
5.1.2	Verkopen als overheid in SAP	54
5.2	RWS als ondernemer	56
5.2.1	Inkopen als ondernemer in SAP	56
5.2.2	Verkopen als ondernemer in SAP	59
5.3	RWS als overheid en ondernemer; het snijvlak	61
5.3.1	Inkopen als overheid en ondernemer in SAP	61
5.3.2	Verkopen als overheid en ondernemer in SAP	62
5.4	Btw correcties	62
5.4.1	Correcties inkoop- en lichtfacturen	63
5.4.2	Correcties uitgaande facturen (vorderingen)	63
5.4.3	Herziening betaalde btw	64
5.5	Btw codes in SAP	65
5.5.1	Btw-codes inkopen	65
5.5.2	Btw-codes verkopen	66
5.5.3	Btw-codes overheid en ondernemer	67

Deel C 68

6 Water, wegen en werken 69

6.1	Werkzaamheden aan eigen infrastructuur	69
6.2	Werkzaamheden aan infrastructuur gevolgd door overdracht	70
6.3	Werkzaamheden aan kruisende infrastructuur	70
6.4	Werkzaamheden aan infrastructuur van een derde	71
6.5	Samenvattend schema eigendom infrastructuur	73
6.6	Wettelijke taak	73
6.7	Leefomgeving	76
6.8	Programma's	77

7 Samenwerkingen met tweeden en derden 78

7.1	Diverse vormen van samenwerking	79
7.2	Een samenwerkingsverband in de btw-heffing	80
7.2.1	Een niet-zelfstandige samenwerking (model 1 en model 2)	80
7.2.2	Een zelfstandig samenwerkingsverband (model 3)	81
7.3	Specifieke onderwerpen op het gebied van samenwerking	81
7.3.1	Samenwerkingsverbandvrijstelling	81
7.3.2	Kosten voor gemene rekening	82
7.4	Btw-positie van samenwerkende partners	83
7.4.1	Btw-positie van partijen binnen Rijksoverheid	83
7.4.2	Btw-positie van lagere overheden (gemeenten en provincie)	83
7.4.3	Btw-positie van overige samenwerkingspartners	84
7.5	Samenwerkingsvormen binnen RWS	86
7.5.1	RWS als penvoerder	86
7.5.2	De bestuursovereenkomst	87
7.5.3	PPS-constructies	88

7.5.4	Allianties	89	
7.5.5	Internationale samenwerkingsverbanden		89
7.5.6	Gemeenschappelijke regeling (GR)	89	
7.6	Voorbeelden	90	
8	Aankoop van onroerende zaken	92	
8.1	Het begrip 'onroerende zaak'	92	
8.1.1	Fysieke onroerende zaak	92	
8.1.2	Rechten op onroerende zaken	93	
8.2	Het begrip 'levering'; juridische en economische eigendom		93
8.2.1	Overdracht juridische eigendom	93	
8.2.2	Overdracht economische eigendom	94	
8.3	Levering van een onroerende zaak; hoofdregel en uitzonderingen		94
8.3.1	Hoofdregel	94	
8.3.2	Uitzonderingen	94	
8.4	Overige onderwerpen	96	
8.4.1	Aftrek en afdracht van btw op facturen	96	
8.4.2	Feitelijk gebruik	96	
8.4.3	Overdrachtsbelasting	96	
8.4.4	Ruiltransacties	96	
8.5	Voorbeelden uit de praktijk	97	
9	Verkoop bedrijfsmiddelen en andere materialen	99	
9.1	RWS als overheid of ondernemer	99	
9.2	Verkopen en afstoten van gebruikte goederen	100	
9.2.1	Verkoop van overtollige bedrijfs- en kantoormiddelen	100	
9.2.2	Levering oud papier	100	
9.2.3	Verkoop van oude geleiderails	101	
9.2.4	Inruil gebruikte auto's	101	
9.2.5	Verkoop (zee) schepen	101	
9.3	Verkoop van goederen als ondernemer	101	
9.3.1	Levering energie	102	
9.3.2	Verkoop gebaggerd materiaal	102	
9.3.3	Afval wordt biomassa	103	
9.4	Verleggingsregeling bij levering van afvalstoffen		103
9.5	Salderen verkopen en inkopen	104	
10	Subsidies	106	
10.1	Uitgangspunten belastbaarheid subsidies		106
10.2	RWS ontvangt subsidies	109	
10.2.1	Algemene btw-aandachtspunten	109	
10.2.2	Aandachtspunten contractuele vastlegging		109
10.3	RWS verstrekt subsidies	110	
10.3.1	Algemene btw-aandachtspunten	110	
10.3.2	Aandachtspunten contractuele vastlegging		111
10.3.3	Verstrekte subsidies aan buitenlandse partijen		111
10.4	Categorieën subsidies	112	
10.4.1	Prijssubsidie	112	
10.4.2	Exploitatiesubsidie	112	
10.4.3	Budgetsubsidie	112	

11 Overige financiële vergoedingen en betalingen 113

11.1	Schadevergoeding	113
11.1.1	Schaderijding en schadevaring	113
11.1.2	Nadeelcompensatie	114
11.1.3	Kabels en leidingen	114
11.1.4	Annuleringskosten	115
11.1.5	Bedrijfsverplaatsingsvergoeding	116
11.2	Boetes en claims	116
11.3	Kortingen	118
11.3.1	Prijsvermindering	118
11.3.2	Korting bij tijdige betaling	118
11.4	Specifieke vergoedingen en betalingen	119
11.4.1	Contributies	119
11.4.2	Bonus wegens tijdige oplevering	119
11.4.3	Tolheffing	120
11.4.4	Ontwerpvergoeding	120
11.5	Vooruitbetaling	120
11.5.1	RWS ontvangt vooruitbetaling	120
11.5.2	RWS doet vooruitbetaling	120

12 Transacties met buitenlandse partijen 121

12.1	Geografische afbakening	121
12.1.1	Nederland	121
12.1.2	Europese unie (EU)	121
12.1.3	Buiten de Europese unie (niet-EU)	123
12.2	RWS in grensoverschrijdende transacties	124
12.2.1	RWS als presterende partij	124
12.2.2	RWS als afnemer	124
12.3	Onderscheid goederen en diensten	125
12.4	Aankoop van goederen	125
12.4.1	Aankoop van goederen uit andere EU-lidstaat	125
12.4.2	Aankoop van goederen uit niet-EU-land (invoer)	126
12.5	Inkoop van diensten	127
12.5.1	Hoofdregel plaats van dienst	127
12.5.2	Uitzonderingen plaats van dienst	129
12.5.3	Stroomschema diensten: hoofdregel of uitzondering	130
12.6	Voorbeelden van goederen	131
12.6.1	Aanschaf standaardsoftware	131
12.6.2	Abonnement op buitenlands tijdschrift	132
12.6.3	Geleverde hardware	132
12.7	Voorbeelden van diensten	132
12.7.1	Op maat gemaakte software	132
12.7.2	Advies- en ingenieursdiensten	133
12.7.3	Wetenschappelijk- en laboratoriumonderzoek	133
12.7.4	Inlenen personeel	133
12.7.5	Ontwerpen, opmaken en drukken van instructiefolders	133
12.7.6	Olieopruimingsdiensten	133
12.7.7	Digitale diensten	134
12.7.8	Cursussen en congressen in het buitenland	134
12.7.9	Contributies aan buitenlandse instellingen	135
12.7.10	Berging van schepen	135

12.7.11	Diensten met betrekking tot zeeschepen	135
12.7.12	Diensten door leverancier uit niet-EU land	135
12.7.13	Baggerwerkzaamheden	136
12.7.14	Aanleg en onderhoud van infrastructuur	136
12.7.15	Helikopterdiensten naar internationale wateren	136
12.8	Administratieve verwerking	137
12.8.1	Inkopen van buitenlandse leveranciers	137
12.8.2	Verkopen aan buitenlandse afnemers	140
13	Zeeschepen	141
13.1	Definitie zeeschip	141
13.2	Levering (of invoer) van een zeeschip	143
13.2.1	Btw-aspecten	143
13.2.2	Administratieve verwerking	143
13.3	Levering van bevoorradingsgoederen	143
13.3.1	Btw-aspecten	143
13.3.2	Administratieve verwerking	145
13.4	Diensten ten aanzien van zeeschepen	146
13.4.1	Btw-aspecten	146
13.4.2	Administratieve verwerking	147
13.4.3	Afbakening bevoorrading en diensten binnen één activiteit	148
13.5	Platformen	149
13.5.1	Platformen binnen de 12 mijlszone	149
13.5.2	Platformen buiten de 12 mijlszone	149
13.6	Voorbeelden	149
14	Facilitair, HRM en ICT	152
14.1	Huur en verhuur van ruimten en onroerende zaken	152
14.1.1	Begrip 'verhuur'	152
14.1.2	Hoofdregel: btw-vrijgestelde verhuur	152
14.1.3	Uitzondering I: verhuur met optie voor btw-belaste verhuur	153
14.1.4	Uitzondering II: (ver)huur van specifieke onroerende zaken	155
14.1.5	Uitzondering III: kortdurende (ver)huur van vergader- en congresruimten	155
14.1.6	Beëindiging huurovereenkomst	155
14.2	Doorbelasting van servicekosten	156
14.3	Uitlenen van personeel	157
14.4	Onderwijs en beroepsopleidingen	158
14.5	Afstoten en verkopen van goederen	161
14.6	Data & ICT	161
14.6.1	Algemeen	161
14.6.2	Verkoop van datagegevens	161
14.6.3	Gezamenlijk gebruik systemen	161
14.6.4	Aanschaf software	162
15	Administratieve verplichtingen en de btw-aangifte	164
15.1	Factuurvereisten	164
15.2	Elektronisch factureren	165
15.3	Beoordeling facturen Financiële Administratie	165
15.3.1	Btw-instructies crediteurenadministratie	165
15.3.2	Btw-instructies debiteurenadministratie	166
15.4	Selfbilling en outsourcing	167

15.5	Verleggingsregeling onderaanneming	168
15.6	Btw-aangifte en -opgaven	168
15.6.1	Btw-aangifte	168
15.6.2	Opgaaf ICP	168
15.6.3	Intrastat-aangifte	169
15.7	Bewaarplicht	169
16	Trefwoordenlijst / register	170

1 Inleiding

De heffing van belasting speelt binnen Rijkswaterstaat (hierna: RWS) op meerdere plaatsen een rol. De belangrijkste belastingen zijn de omzetbelasting (btw), vennootschapsbelasting (VpB) en de loonheffingen. Deze handreiking gaat in op de btw.

RWS voert twee administraties, een GVKA- en BLS-administratie, op basis waarvan centraal voor heel RWS één btw-aangifte wordt gedaan. De maandelijkse btw-aangifte is het sluitstuk van de btw-administratie. Bij het gebruik van SAP komen vragen over btw-heffing – op hoofdlijnen – op de volgende momenten aan de orde:

- het opstellen van contracten of overeenkomsten waarin afspraken worden gemaakt over betalingen of ontvangsten en de registratie in het contractendossier;
- het opstellen van convenanten en (bestuurs)overeenkomsten met lagere overheden waaruit financiële verplichtingen voortkomen;
- het aanmaken van een Aanvraag Tot Opbrengsten (ATO) en ontvangstrecht;
- het aanmaken van een Aanvraag Tot Bestelling (ATB) en bestelling;
- het boeken van een factuur die afkomstig is van een buitenlandse partij;
- het boeken van een inkoopfactuur en verkoopfactuur; en
- het verwerken van een memoriaal boeking.

Het is belangrijk om zo vroeg mogelijk de btw-aspecten van een project of activiteit in kaart te brengen. Hierdoor kunnen vragen tijdig worden beantwoord. Vervolgens kan RWS zorgen voor een juiste toepassing van de btw-regelgeving. Onnodige nadelen van een btw-heffing worden hiermee voorkomen. Dit voorkomt bijvoorbeeld dat na de vaststelling van een projectbudget, onvoorziene (belasting-)kosten optreden.

Ook wordt het juist toepassen van de btw-regelgeving op de projecten van RWS als steeds complex(er) ervaren. In toenemende mate zoekt RWS samenwerking met lagere overheden en derde partijen. Hiermee verricht RWS ook meer activiteiten buiten haar wettelijke taak.

Gelet op bovenstaande is het noodzakelijk geworden goede eenduidige centrale handreikingen te ontwikkelen.

Voor wie is deze handreiking bedoeld?

Deze handreiking is bedoeld als handleiding bij het beantwoorden van vragen over btw-heffing bij RWS. De handreiking is geschreven voor alle medewerkers van RWS die zich bezighouden met werkzaamheden waarmee btw-aspecten zijn gemoeid. Concreet is deze handreiking in ieder geval voor de volgende medewerkers geschreven:

- Project- en Programmamanagement: zij zijn verantwoordelijk voor het maken van de juiste afspraken en een juiste vastlegging van de afspraken in de projectadministratie.
- Afdeling Werkenpakket RWS en juridische zaken: zij zijn betrokken bij het opstellen van bestuursovereenkomsten, convenanten en dergelijke.
- Bedrijfsvoering en projectbeheersing: zij vullen het traject en begeleiden van de opbrengst- en ontvangstaak in het contractendossier.

- Inkoop Centrum: zij brengen adviezen uit over contracten en maken de bestellingen in SAP.
- Financiële administratie (FA): zij zorgen voor de registratie van de opbrengst- en ontvangstzaak in het contractregister en de boeking van inkoop- en verkoopfacturen.

Het Project- en Programmamanagement is echter in alle gevallen verantwoordelijk voor de juiste vastlegging van het project. Voor activiteiten die niet aan een project zijn gekoppeld, is het Management verantwoordelijk voor de juiste vastlegging in de administratie.

Hoe is deze handreiking opgebouwd?

In hoofdstuk 2 (deel A) is een overzicht opgenomen van de meest voorkomende activiteiten van RWS waarbij btw een rol speelt. Dit hoofdstuk is een hulpmiddel voor iedereen – met name voor het Project- en Programmamanagement – om de hoofdlijnen van btw-heffing te herkennen.

In de daaropvolgende hoofdstukken (deel B) wordt de btw-regelgeving op een meer gedetailleerd niveau uitgewerkt. In hoofdstuk 3 worden enkele algemene kenmerken van de btw-regelgeving beschreven. De hierin beschreven onderwerpen gelden voor alle Nederlandse organisaties en instellingen. Daarna wordt onderscheid gemaakt tussen drie situaties:

- RWS als overheid,
- RWS als ondernemer en
- RWS als overheid en ondernemer (combinatie).

Zoals zal blijken, is het belangrijk om vooraan in het proces voor elke inkoop, verkoop en daaraan gerelateerde financiële transactie vast te stellen in welke rol RWS optreedt. De theorie wordt toegelicht aan de hand van praktische voorbeelden. Ook wordt beschreven welke gevolgen btw heeft op de begroting van IenM (hoofdstuk 4), welke contractuele verplichtingen een rol spelen en op welke manier de financiële transacties in de administratie moeten worden vastgelegd (hoofdstuk 5).

In de hoofdstukken 6 tot en met 14 (deel C) zijn meer specifieke btw-onderwerpen opgenomen. Deze onderwerpen variëren van samenwerkingsvormen, overdracht en aankoop van gronden, facilitaire zaken tot transacties met buitenlandse partijen.

Achter in deze handreiking is een trefwoordenlijst opgenomen.

In de teksten zijn bovendien verwijzingen naar paragrafen of hoofdstukken opgenomen. Door in het digitale document op deze verwijzingen te klikken, wordt direct naar die paragraaf of dat hoofdstuk gesprongen.

Waar kan ik btw-advies vragen?

Het is nadrukkelijk niet de bedoeling om met deze handreiking antwoord te kunnen geven op alle mogelijke btw-vragen. Als deze handreiking geen antwoord geeft op een specifieke vraag of als onzekerheid bestaat over hoe in een bepaald geval met de btw moet worden omgegaan, leg de vraag dan altijd voor aan de btw-specialisten van RWS via een circulaire in het inkoopdossier of een mail aan belastingen@rws.nl. Zij denken graag met je mee over de mogelijkheden die er zijn. Klik [hier](#) om te zien hoe de vragen kunnen worden gesteld.

Deel A

2 Btw voor het Project- en Programmamanagement

Wellicht ben je er niet van bewust dat ook RWS te maken kan krijgen met btw. Maar ondanks dat RWS een agentschap binnen de rijksoverheid is, is dit zeker het geval. Dit geldt vooral in situaties wanneer een project gezamenlijk met lagere overheden of voor andere partijen wordt uitgevoerd.

Omdat het Project- en Programmamanagement (denk hierbij aan de IPM-rollen) in het merendeel van de gevallen verantwoordelijk is voor het maken van de juiste afspraken, de juiste vastlegging hiervan, en het verstrekken van juiste en volledige informatie aan de bedrijfsvoering, is het van belang dat zij situaties in hun project herkennen waar sprake kan zijn van btw-heffing. Daarnaast is het Management verantwoordelijk voor de juiste vastlegging en het maken van de juiste afspraken voor activiteiten die niet aan een specifiek project zijn gekoppeld. Met juiste afspraken worden niet alleen de afspraken in een (bestuurs)overeenkomst of convenant bedoeld. Ook afspraken die mondeling, per e-mail of telefonisch worden gemaakt, zijn afspraken die btw-gevolgen kunnen hebben. Voor deze afspraken geldt dat de btw-gevolgen op een juiste manier worden afgesproken.

Dit hoofdstuk helpt deze situaties te herkennen. Wil je meer (gedetailleerde) informatie over een bepaald onderwerp? Gebruik dan de trefwoordenlijst achterin deze handreiking of gebruik de in dit hoofdstuk opgenomen verwijzingen naar volgende hoofdstukken.

2.1 Hoofdpijnen: RWS en btw

RWS werkt aan een goed verkeerssysteem, een goed watersysteem en RWS beschermt ons land tegen overstromingen. Over het algemeen vallen de activiteiten van RWS onder zijn wettelijke taak en is de btw geen verrekenbare post. Dat is echter niet altijd het geval.

Als RWS bij projecten extra werkzaamheden in opdracht van derden uitvoert, en daarmee in concurrentie treedt met andere marktpartijen, kan het zijn dat RWS als btw-ondernemer wordt gezien en btw moet berekenen en verrekenen.

Voor de juiste toepassing van de btw-regels is het onderscheid tussen RWS als overheid en RWS als ondernemer van groot belang. Met dit onderscheid kunnen vragen worden beantwoord als 'moet bij het opstellen van een overeenkomst een bijdrage exclusief btw worden afgesproken of juist niet?', 'moet een factuur met of zonder btw worden verstuurd?' en 'kan de btw op inkoopfacturen worden teruggevraagd of vormt deze btw een kostenpost?'.

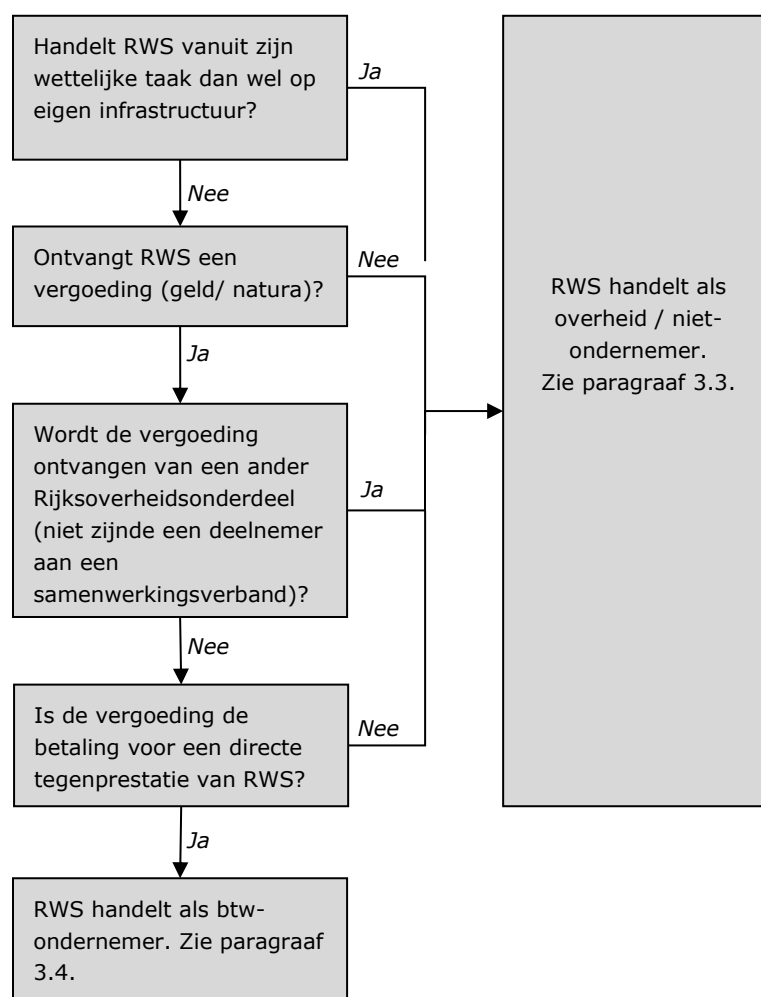
Als algemene regel geldt:

De btw is een kostenverhogende post voor RWS als RWS werk als *overheid* verricht. In de eventuele bijdrage van derden is btw inbegrepen en daarmee opbrengstverhogend.

Als RWS werk als *ondernemer* verricht, is de btw op inkopen aftrekbaar en vormt geen onderdeel van de kosten. De btw op bijdrage van derden wordt afgedragen en vormt geen onderdeel van de opbrengst.

In hoofdstuk 3 is beschreven wanneer RWS als overheid of als ondernemer optreedt. Hoofdstuk 4 beschrijft de gevolgen die btw heeft op de begroting van IenM. Hoofdstuk 5 geeft de administratieve gevolgen weer.

Het is voor alle activiteiten van belang om vooraf te bepalen welke btw-regels van toepassing zijn. Dit heeft namelijk invloed op de contractuele afspraken en de administratieve vastlegging. Met onderstaand stroomschema wordt bepaald of RWS als overheid of als ondernemer handelt.



De begrippen die in dit schema worden gebruikt, zijn uitgelegd in hoofdstuk 3.

De Nieuwe Afsluitdijk – Bescherming tegen zee

Al meer dan tachtig jaar beschermt de Afsluitdijk een groot deel van Nederland tegen overstromingen vanuit zee. De zeespiegel stijgt, het klimaat verandert en de Afsluitdijk moet in de toekomst bescherming blijven bieden tegen overstromingen. Dat kan uitsluitend en alleen als de Afsluitdijk versterkt wordt: over zijn gehele lengte en in al zijn onderdelen, dus niet alleen de dijk zelf (het dijklichaam) maar ook de spuisluizen en de schutsluizen bij Den Oever en Kornwerderzand. De dijk moet ook een proeftuin worden voor duurzame technieken. Het Rijk en de regio werken samen in het project. Het Rijk richt zich op de veiligheid en het waterbeheer. De regio zorgt ervoor dat de dijk wordt ontwikkeld op het gebied van natuur, energie en economie.

RWS realiseert op verzoek en (deels) voor rekening van de regio onder andere de volgende extra werkzaamheden: een coupure ('gat') in de dijk ten behoeve van een vismigratierivier, fietspad aan de Waddenzeezijde en de herinrichting bij het Monument. Deze voorzieningen worden opgenomen in het areaal van RWS. De extra werkzaamheden belast RWS volgens afspraak door aan de regio. Hoe zit dat nu met de btw?

De Afsluitdijk is een primaire waterkering en verkeersweg die behoort tot de infrastructuur van het Rijk. RWS ziet de gehele uitvoering van het project dus als **overheidstaak**. RWS mag bij de doorbelasting van de kosten aan de regio geen zichtbare btw in rekening brengen.

Bemensing regiodesk in verkeerscentrale

RWS werkt samen met regionale overheden op het gebied van verkeersmanagement. RWS heeft met een provincie afspraken gemaakt over het operationeel verkeersmanagement vanuit de verkeerscentrale van RWS. In deze verkeerscentrale is een verkeersdesk – de zogenoemde regiodesk – geplaatst. Vanuit de regiodesk wordt het verkeer op het onderliggend provinciale wegennet gecoördineerd en begeleid.



De provincie heeft RWS gevraagd een aantal verkeersleiders beschikbaar te stellen ten behoeve van de bemensing van de regiodesks, omdat zij zelf niet beschikken over de capaciteit, kennis en kunde op dit gebied. Voor niets gaat de zon op en dus is afgesproken dat de uren van de verkeersleiders in rekening worden gebracht bij de provincie. Moet op de factuur aan de provincie btw in rekening worden gebracht?

In dit geval is sprake van het verlenen van een dienst. Er is geen sprake van het doorberekenen van diensten tussen rijksoverheden. Het doorbelasten van deze uren is een belaste prestatie - RWS treedt in concurrentie met bijvoorbeeld een uitzendbureau – en RWS handelt dus als **ondernemer**.

Er zijn twee aandachtspunten:

1. Verkeersleiders worden door RWS ingehuurd bij een uitzendbureau. De btw wordt bij RWS in rekening gebracht. RWS berekent deze kosten (exclusief btw) door aan de provincie.
2. Verrekening van uren (conform handleiding overheidstarieven) van eigen RWS medewerkers. RWS brengt zelf de btw in rekening.

RWS geeft op de facturen aan de provincie de doorbelaste uren aan en vermeldt apart de btw. Deze btw moet RWS afdragen aan de Belastingdienst. Daartegenover staat dat RWS de btw op de facturen van het uitzendbureau ook weer kan terugvragen bij de Belastingdienst.

2.2 Beleidslijn van RWS

Er is een beleidslijn vastgesteld waarin RWS stelt niet mee te werken aan btw-constructies en misbruik van recht. Anders gezegd: RWS zal niet strijdig met doel en strekking van de geldende wet- en regelgeving handelen. Er zal ook niet meegedacht worden naar mogelijkheden om via de btw een financierings- of begrotingsprobleem te ondervangen, als dit niet past binnen de gebruikelijke werkwijze van RWS en de afspraken met projectpartners.

Btw-regelgeving kan in de praktijk problemen opleveren. In de samenwerking van RWS met andere overheden of derden ontstaan bijvoorbeeld discussies over de btw. We zijn hierbij als RWS gehouden aan de ingewikkelde wetgeving, regelingen en besluiten van de Belastingdienst. Het is dan ook van belang dat op tijd om advies wordt gevraagd zodat goede afspraken kunnen worden gemaakt met oog voor de financiële risico's van RWS. De uitgangspunten hierbij zijn:

- RWS werkt niet mee aan btw-constructies;
- Het is niet toegestaan feiten en overeenkomsten aan te passen omwille van een eventueel te behalen btw-voordeel;
- Het overdragen van de (economische) eigendom van infrastructuur ten behoeve van derden, omwille van het eventueel te behalen btw-voordeel, kan door de Belastingdienst worden herroepen;
- RWS volgt de zienswijze van de Belastingdienst zoals weergegeven in wetgeving, besluiten en schriftelijke standpunten;
- Verschillen in zienswijze tussen RWS en samenwerkende partijen worden, tenzij onderling tot overeenstemming wordt gekomen, voorgelegd aan de competente inspecteur van de Belastingdienst;
- Btw die voor een provincie of gemeente compensabel is, maakt geen onderdeel uit van (kosten)vergoeding door RWS.
- De Corporate Dienst (CD) is het centraal aanspreekpunt voor btw-zaken voor zowel RWS als de Belastingdienst.

Afspraken maken met de Belastingdienst

De Directeur Corporate Dienst is gemandateerd tot het doen van de btw-aangifte en het voeren van correspondentie hierover. Afspraken met de Belastingdienst moeten daarom ook centraal worden gemaakt. De uitvoering en coördinatie hiervan ligt bij de btw-specialisten van RWS. Het is niet toegestaan om decentraal of zelfstandig afspraken met de Belastingdienst te maken.

Horizontaal Toezicht

IenM heeft in 2012 een convenant Horizontaal Toezicht afgesloten met de Belastingdienst. Met Horizontaal Toezicht wil de Belastingdienst op basis van wederzijds vertrouwen met IenM, en dus ook met RWS, samenwerken. De belangrijkste uitgangspunten daarbij zijn:

- RWS krijgt vooraf duidelijkheid over zijn fiscale positie. Met andere woorden, fiscale vraagstukken worden zoveel mogelijk aan de voorkant besproken/afgestemd met de Belastingdienst. Door dit tijdig te doen, kunnen fouten worden voorkomen. Voor een goede werking van Horizontaal Toezicht is het namelijk belangrijk dat vooraf een juiste vastlegging van de btw plaatsvindt, in plaats van het achteraf controleren en herstellen van fouten. RWS heeft voor btw regelmatig afstemming met de competente inspecteur.
- de Belastingdienst vertrouwt meer op de interne beheersing van de belastingplichtige. Voor btw is de interne beheersing van RWS voldoende op orde naar de beleving van de belastingdienst: de btw processen zijn geborgd (kennisbeheer, IC maatregelen) en de kwaliteit van de btw aangifte is voor meer dan 95% goed.

Kijk voor een uitgebreidere beschrijving van Horizontaal Toezicht bij IenM op de RWS [Intranetsite](#).

2.3 Water, wegen en werken

RWS legt infrastructuur aan, onderhoudt en beheert die infrastructuur. In infrastructurele projecten komt het voor dat RWS in opdracht van derden extra werkzaamheden uitvoert en de daarmee gepaarde kosten doorbelast aan een derden; vaak een lagere overheid.

Het volgende schema kan voor infrastructurele projecten worden gebruikt om te bepalen of RWS handelt vanuit zijn wettelijke taak, hij optreedt als overheid of ondernemer en of over de bijdrage btw moet berekenen of niet. Het is hierbij van belang vooraf te bepalen wie de (toekomstige) eigenaar van de infrastructuur is of wordt. Bij werkzaamheden aan Rijksinfrastructuur handelt RWS altijd vanuit haar wettelijke taak, ook al is dit in opdracht van een derde partij.

Infra eigendom van	Eigendom binnen 2 jaar na ingebruikname	Ontvangt RWS een bijdrage?	RWS als	Doorberekening kosten	Waar
Rijk / RWS	RWS blijft (economisch) eigenaar	Nee	Overheid	Niet van toepassing	Par. 6.1
Rijk / RWS	RWS blijft (economisch) eigenaar	Ja	Overheid	Zonder zichtbare btw (btw wel onderdeel van doorberekend bedrag)	Par. 6.1
Rijk / RWS	Eigendom wordt overgedragen of zakelijk recht gevestigd	Ja, bijdrage van (toekomstig) eigenaar	Ondernemer	Met zichtbare btw. Btw op inkoopfacturen is geen kostenpost.	Par. 6.2
Rijk / RWS kruist infra derden	RWS blijft eigenaar constructie, kruisende infra in beheer derden	Ja, bijdrage van feitelijk gebruiker voorziening	Ondernemer	Met zichtbare btw. Btw op inkoopfacturen is geen kostenpost.	Par. 6.3
Derden	Derde partij blijft (economisch) eigenaar	Ja, bijdrage van eigenaar	Ondernemer	Met zichtbare btw. Btw op inkoopfacturen is geen kostenpost.	Par. 6.4
Derden	Derde partij blijft (economisch) eigenaar	Nee	Overheid / niet-ondernemer	Niet van toepassing.	Par. 6.4
Rijk / RWS of derden	Derde partij is of wordt (economisch) eigenaar	Ja, bijdrage van niet-eigenaar	Overheid / niet-ondernemer	Zonder zichtbare btw (btw wel onderdeel van doorberekend bedrag)	Par. 6.4

In paragraaf 3.2 is een stroomschema opgenomen dat eveneens kan worden gebruikt voor het beantwoorden van de vraag hoe RWS voor de btw optreedt.

De btw-regels bij infrastructurele projecten zijn uitvoerig beschreven in hoofdstuk 6.

Project Zuidasdok

In het project Zuidasdok werken gemeente Amsterdam, ProRail en RWS samen aan het verbeteren van de bereikbaarheid van de Noordvleugel van de Randstad en dat de Zuidas een stevige impuls krijgt om zich verder te ontwikkelen als internationale toplocatie en hoogwaardig stedelijk gebied. Zuidasdok beslaat het gebied dat direct grenst aan de A10 Zuid tussen de knooppunten Amstel en De Nieuwe Meer. Ook de A10 Zuid zelf verandert ingrijpend. Het project wordt gefinancierd door het Rijk, gemeente, stadsregio en provincie. NS draagt bij aan het commerciële uitbating van de stationspassages. De intentie van de samenwerkende partijen om de geldstromen in dit project te structureren, zodanig dat dit leidt tot de meest optimale btw-gevolgen voor het project, is echter niet zo makkelijk als het op het eerste gezicht lijkt.

De snelweg moet worden verbreed, station Amsterdam Zuid moet worden vergroot, de openbare ruimte opnieuw ingericht, en dat alles binnen het kantoorgebied en de bebouwing. Daarom komt de A10 ter hoogte van de Zuidas in een tunnel te liggen, met daarboven het station met de sporen voor trein en metro. Hierbij worden kosten gemaakt m.b.t. grondwerken die in eigendom zijn van zowel RWS als lagere overheden. Dit betekent dat de werkzaamheden voor het eigendom van RWS **overheidsactiviteiten** zijn. Op de facturen die voor deze werken uitgaan mag geen zichtbare btw worden vermeld.

Ook worden werken verricht aan infrastructuur in eigendom van de gemeente. Deze worden gefinancierd door de gemeente en stadsregio. Voor het deel dat RWS aan de gemeente doorbelast, treedt RWS op als **ondernemer**. RWS moet op de factuur met doorbelasting van deze kosten zichtbare btw vermelden. Deze btw kan de gemeente via het BTW-compensatiefonds terugvragen. RWS kan de btw op de inkopen van dit onderdeel verrekenen. Door de subsidie van de stadsregio via de gemeente te laten lopen, en niet rechtstreeks aan RWS, is optimaal gebruik gemaakt van de mogelijkheid om btw op de kosten van gemeentelijke infrastructuur te compenseren.

Door vooraf uit te zoeken welke kosten er worden gemaakt voor wiens infrastructuur, en de geldstromen tussen RWS en lagere overheden daarop aan laten te sluiten, hebben partijen met hun afspraken over de financiële inrichting van het project de btw-druk tot een minimum kunnen beperken.

2.4 Samenwerkingen

RWS gaat steeds meer samenwerken. Hoe een aantal punten wordt opgenomen in een samenwerkingsovereenkomst of bestuursovereenkomst, heeft gevolgen voor de hoogte van de kosten en de opbrengsten. Om btw-problemen zoveel mogelijk te voorkomen, moet een duidelijke omschrijving worden opgenomen van:

- De uit te voeren werken;
- Tot wiens (wettelijke) taak of bevoegdheid het werk behoort of;
- Op wiens infrastructuur gewerkt wordt;
- Wat de toekomstige situatie van de eigendom, het beheer en onderhoud is;
- Hoe de hoogte van de vergoeding wordt berekend.

Samenwerken kan op alle gebieden plaatsvinden. De mate waarin wordt samengewerkt varieert. De samenwerking kan zich beperken tot het sluiten van een

overeenkomst om over en weer bepaalde activiteiten te verrichten. Maar de samenwerking kan ook omvangrijker plaatsvinden bijvoorbeeld door gezamenlijk een stichting of andere rechtspersoon op te richten.

Gevelisolatie RWS en ProRail: samenwerking op het juiste spoor

Gevelisolatie gebeurt vanuit één landelijk project. Het gaat hierbij om alle wegprojecten, het meerjarenprogramma Geluidsanering en woningen langs het spoor en nabij luchthavens. Door een gezamenlijke aanpak wordt de uitvoering van gevelisolatie uniformer en efficiënter. Zo krijgen bijvoorbeeld alle bewoners een gelijke behandeling.

RWS en ProRail werken vanuit een strategische alliantie samen op verschillende terreinen, waaronder gevelisolatie. Uitgangspunt hierbij is dat in principe de gevelisolatieprojecten van ProRail worden overgedragen aan RWS. Naast de woningen langs snelwegen, worden door RWS de komende jaren ook de woningen langs het spoor onderzocht en – indien nodig – geïsoleerd.

Op het moment dat RWS werken uitvoert of laat uitvoeren aan de woningen langs het spoor, wordt RWS als **ondernemer** gezien. Het isoleren van woningen langs wegen voert RWS uit als **overheid**.

Bij dit project moet dus goed onderscheid worden gemaakt in de kosten voor gevelisolatie langs rijkswegen en kosten voor gevelisolatie langs het spoor. De uitvoering van werken aan woningen langs het spoor is voor RWS een ondernemerstaak. De kosten daarvan worden doorberekend aan ProRail. De btw op inkopen moet dan worden teruggevraagd. Op de facturen die RWS naar ProRail stuurt moet de btw zichtbaar worden vermeld. ProRail kan de btw vervolgens verrekenen met de Belastingdienst omdat het isoleren van woningen langs het spoor haar verplichting (op grond van wet- en regelgeving) betreft.

Nieuwe brug over de Vecht bij Muiden

RWS heeft met de provincie Noord-Holland en de gemeente Muiden afspraken gemaakt over de aanleg, het beheer en het onderhoud van een voor het lokale en regionale verkeer bestemde nieuwe brug over de Vecht met aansluitende wegvakken ten behoeve van het lokale verkeer. De nieuw aan te leggen brug wordt eigendom van de gemeente Muiden. Het Rijk (RWS) draagt het grootste deel van de kosten bij, ongeveer 70% van het totaal. De provincie draagt 25% bij en de gemeente 5%. Al bij de onderhandelingen tussen de partijen, en bij het opstellen van de concept-bestuursovereenkomst, is de vraag is gesteld of er btw in rekening moet worden gebracht? Voordat op die vraag antwoord kan worden gegeven moet helder zijn wie de opdrachtgever wordt en hoe de financiering tussen de partijen plaatsvindt.

In eerste instantie was het de bedoeling dat de provincie opdrachtgever zou worden voor het uit te voeren werk. De provincie zou de bijdrage in de kosten doorberekenen aan zowel het Rijk als aan de gemeente. Omdat de provincie niet de eigenaar wordt van de brug, kan zij voor de btw op de kosten geen aanspraak maken op het BCF. De investering in de nieuw aan te leggen brug vormt immers geen onderdeel van de overheidstaak van de provincie. De provincie treedt, bij het

doorberekenen van de kosten aan RWS en gemeente op als **ondernemer** en moet zichtbare btw in rekening brengen. De btw is voor zowel RWS als de provincie een kostenpost. De gemeente kan voor haar bijdrage (5%) de btw compenseren.

Uiteindelijk is na de onderhandelingen tussen de drie partijen ervoor gekozen dat de gemeente opdrachtgever wordt voor het werk. Deze keuze is logisch omdat de brug onderdeel gaat vormen van de gemeentelijke infrastructuur. De keuze is mede ingegeven door het feit dat de gemeente de btw op de kosten wel kan compenseren omdat zij optreedt als **overheid**. De gemeente berekent de bijdrage in de kosten aan RWS en de provincie door voor het bedrag exclusief btw. Dit bedrag is niet belast met btw. De btw is voor zowel RWS als de provincie geen kostenpost. De gemeente kan voor de totale kosten (100%) de btw compenseren omdat het een gemeentelijke overheidstaak betreft (zie paragraaf 7.4.2).

Door de keuze van het opdrachtgeverschap is ook bepaald wie verantwoordelijk is voor de juiste btw-heffing en afdracht aan de Belastingdienst. RWS draagt wel de (mede)verantwoordelijkheid om de hoogte van de vergoeding goed vast te leggen in een overeenkomst. Door in de overeenkomst af te spreken dat eventuele compensabele of verrekenbare btw niet door RWS wordt vergoed, loopt RWS geen risico dat teveel wordt betaald.

De btw-regels bij samenwerkingen en samenwerkingsverbanden zijn beschreven in hoofdstuk 7. Hoofdstuk 4 geeft de gevolgen van het BCF op de begroting weer.

2.5 Grondtransacties

RWS koopt namens de Staat gronden en andere onroerende zaken aan voor de aanleg van infrastructurele voorzieningen. Verkopen gaan altijd via RVB.

Bij alle afspraken over grondtransacties, moet op de volgende zaken worden gelet:

- De status van de grond bepaalt of btw over de aankoop of verkoop moet worden betaald. Belangrijk is of de grond een bouwterrein of bebouwde grond is.
- Het tijdstip van de grondtransactie is van belang. Onroerende zaken worden geleverd door middel van een notariële akte. Voor de btw en overdrachtsbelasting kan de levering ook al plaatsvinden voordat de notaris er aan te pas komt. Op dat moment moet dan al worden beoordeeld of wel of geen btw wordt berekend.
- De Staat heeft een vrijstelling overdrachtsbelasting. Dat betekent dat de aankoop van onroerende zaken zonder heffing van overdrachtsbelasting kan plaatsvinden.
- Als verkoper en koper (de Staat) goede afspraken maken, kan worden voorkomen dat bij grondaankopen btw in rekening wordt gebracht.
- Bij ruiltransacties vinden twee leveringen plaats. Voor beide leveringen moeten de gevolgen voor de btw en overdrachtsbelasting op tijd worden vastgesteld.

Wees alert op verzoeken van derden, bijvoorbeeld lagere overheden, om het (economisch) eigendom van infrastructurele voorzieningen over te dragen.

Eigendomsoverdracht omwille van het te behalen btw-voordeel is niet toegestaan. De Belastingdienst kan dergelijke transacties herroepen, dit kan omvangrijke financiële gevolgen hebben voor RWS.

De btw-regels bij de verwerving van gronden door RWS zijn uitvoerig beschreven in hoofdstuk 8.

2.6 Verkoop bedrijfsmiddelen en andere materialen

Het komt regelmatig voor dat RWS gebruikte bedrijfsmiddelen en andere materialen (hierna gezamenlijke: roerende zaak) afstoot en verkoopt aan derden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het verkopen van oud ijzer, schroot en oud materieel zoals auto's en inventaris, maar ook aan de levering van energie. Voor elke afzonderlijke levering moet worden vastgesteld of RWS handelt als overheid of als ondernemer.

De btw-regels bij het afstoten en verkopen van bedrijfsmiddelen en materialen zijn beschreven in hoofdstuk 9.

2.7 Subsidies en andere financiële bijdragen

RWS ontvangt en verstrekt subsidies. Een subsidie is normaal gesproken niet belast met btw. In bepaalde situaties kan de subsidie echter als een vergoeding voor een prestatie worden beschouwd. In dat geval is over de subsidie btw verschuldigd. Echter bij veel overheidssubsidies ontbreekt het rechtstreekse verband tussen de prestatie en de vergoeding. Deze overheidssubsidies zijn niet belast met btw.

Voor alle andere financiële bijdragen die RWS ontvangt of betaalt, moet worden bepaald of RWS hierover btw moet voldoen. In hoofdstuk 11 wordt ingegaan op de btw-heffing bij schadevergoedingen, boetes, contributies, kortingen en vooruitbetalingen.

Wanneer RWS een bijdrage/subsidie aan een gemeente of provincie gaat verstrekken, kan hij te maken krijgen met de financiële gevolgen van het BTW-Compensatiefonds (BCF). Met de invoering van het BCF kan de gemeente of provincie de btw op werk wat zij uitbesteden onder voorwaarden uit het BCF terugvragen. Dit brengt het risico met zich mee dat de betreffende gemeente of provincie de btw dubbel ontvangt van het Rijk, namelijk uit het BCF en van RWS (als onderdeel van de subsidiabele kosten). Dit mag niet.

Gemeenten en provincies kunnen aanspraak maken op het BTW - Compensatiefonds. Als de btw kan worden gecompenseerd, mag deze geen onderdeel zijn van de bijdrage van RWS aan de gemeente of provincie. RWS vergoedt alleen netto bedragen.

Hou hier rekening mee met het maken van afspraken en het verstrekken van opdrachten aan gemeenten en provincies.

De btw-gevolgen van het BCF zijn uitvoeriger beschreven in hoofdstuk 4.
De btw-regels bij subsidies zijn uitvoeriger beschreven in hoofdstuk 10.
De btw-regels bij andere financiële bijdragen zijn beschreven in hoofdstuk 11.

2.8 Transacties met buitenlandse partijen

RWS verstrekt ook opdrachten aan leveranciers buiten Nederland. Ook heeft RWS samenwerkingsverbanden met buitenlandse overheden en organisaties.

Bij buitenlandse in- en verkopen speelt btw een rol. Wordt voor de uitvoering van een project of activiteit gebruik gemaakt van een buitenlandse leverancier, moet dit al bij de opdrachtverstrekking en de vastlegging hiervan in SAP duidelijk zijn.

Bij transacties met buitenlandse partijen moet antwoord komen op de vragen:

- Gaat het om de inkoop van goederen of afname van diensten?
- Waar vindt de dienst daadwerkelijk plaats?
- Is het een transactie binnen of buiten de EU?

Het antwoord op deze vragen bepaalt of RWS zelf de btw moet meenemen in de btw-aangifte.

De btw-regels bij buitenlandse transacties zijn uitvoerig beschreven in hoofdstuk 12.

Binden en boeien

RWS onderdelen Zee en Delta en Verkeer en Watermanagement zorgen voor een levende zee, goede vaarwegen en veiligheid voor de scheepvaart. Op zee staan geen verkeerslichten of verkeersborden zoals langs gewone wegen en toch kent ook de zee zijn wegmarkeringen, waarschuwingssignalen en wegwijzers. Hierin spelen boeien een heel belangrijke rol. Lichtboeien, bakens en tonnen markeren vaarroutes, vaargeulen en gevaarlijke locaties. RWS zorgt voor de plaatsing en het onderhoud van deze markeringen. Het gaat in totaal om zo'n achthonderd lichtboeien, drieduizend tonnen en bakens en driehonderd lichten.

RWS koopt de boeien en het verankeringsmateriaal bij twee bedrijven die zijn gevestigd in Frankrijk. De materialen worden vanuit Frankrijk naar Nederland vervoerd. Hierbij heeft RWS te maken met afname van **goederen** binnen de EU (een zogeheten intracommunautaire verwerving). De boeien en het verankeringsmateriaal worden gebruikt voor de veiligheid van de scheepvaart; dit is een **overheidstaak**. Op de facturen van beide Franse bedrijven wordt geen btw vermeld. RWS moet deze inkopen zelf aangeven als verwerving en de Nederlandse btw afdragen aan de Belastingdienst. RWS kan deze btw niet terugvragen.



2.9 Zeeschepen

Voor zeeschepen gelden bijzondere btw-regels. Zo zijn de levering van zeeschepen, de bevoorrading van zeeschepen en diensten aan zeeschepen (onder voorwaarden) belast met 0% btw. Als RWS deze goederen en diensten inkoopt, moet dus in veel gevallen 0% btw op de inkoopfactuur staan.

Voor andere schepen dan zeeschepen, voor de levering van de bevoorradingsgoederen voor andere schepen en voor diensten aan andere schepen geldt het normale btw-tarief van 21%.

Alle schepen die de Rijksrederij (medio 2015) in beheer heeft zijn voor de btw gelabeld, dit is vastgelegd in een lijst. Per schip is vermeld onder welk btw-tarief de bevoorrading van het schip valt.

De btw-regels bij de aankoop van zeeschepen en bijbehorende goederen en diensten zijn uitvoeriger beschreven in hoofdstuk 13.

2.10 Facilitair, HRM en ICT

Binnen de categorieën facilitaire zaken, HRM-diensten en ICT-zaken, is in deze handreiking aandacht besteed aan de (ver)huur van onroerende zaken, het doorbelasten van servicekosten, het uitlenen van personeel, onderwijsactiviteiten en diverse ICT-gerelateerde zaken.

(Ver)huur van onroerende zaken

De huur en verhuur van onroerende zaken is meestal vrijgesteld van btw. Dit betekent dat de verhuurder geen btw berekent over de huurtermijnen.

In sommige gevallen mag de verhuurder wel btw in rekening brengen. Dat is onder andere het geval als huurder en verhuurder hiervoor uitdrukkelijk hebben gekozen (zie paragraaf 14.1.3) en bij bepaalde onroerende zaken (zie paragraaf 14.1.4). Het is voor RWS overigens over het algemeen gunstig om aan de keuze voor btw belaste verhuur mee te werken.

Uitlenen van personeel

Als RWS personeel uitleent is dat over het algemeen belast met btw. Dat betekent dat RWS btw moet berekenen over de vergoeding die door derden wordt betaald.

Hierop gelden twee uitzonderingen, waarbij geen btw wordt geheven:

1. Als RWS zijn medewerker(s) uitleent aan een ander onderdeel van de Rijksoverheid.
2. Als de uitlening plaatsvindt ter bevordering van de arbeidsmobiliteit. Hieraan zijn echter stricte voorwaarden verbonden.

Het uitlenen van personeel is belast met btw. In uitzonderingssituaties kan personeel zonder btw worden uitgeleend.
--

De btw-regels bij facilitaire diensten, uitlenen van personeel, onderwijsactiviteiten en ICT-aangelegenheden zijn uitvoerig beschreven in hoofdstuk 14.

2.11 Vragen over btw?

Binnen RWS zijn de btw-specialisten bij de Corporate Dienst het centrale aanspreekpunt voor alle vragen over btw-vraagstukken. Het toepassen van de btw-regels kan grote gevolgen hebben voor RWS. Neem bij twijfel altijd contact op met het contactpersoon bij de financiële administratie voor je eigen onderdeel of de btw-specialisten van RWS. Dit kan bijvoorbeeld door je vraag te stellen via een mail aan belastingen@rws.nl of een circulaire op te starten via de zaak in het contractendossier. Gewoon doen!

Wil je meer praktische informatie over hoe om te gaan met btw bij RWS of hoe je je vraag kan stellen? Kijk dan ook eens op onze intranetpagina.

Deel B

3 Btw-heffing

Btw-heffing bij een overheidslichaam als RWS is gecompliceerd. RWS kan namelijk in twee btw-relevante rollen optreden; als btw-ondernemer en als overheid/niet-ondernemer. Dit onderscheid heeft gevolgen voor de manier waarop kosten en opbrengsten in de (project)administratie moeten worden vastgelegd.

In dit hoofdstuk wordt eerst ingegaan op de belangrijkste onderdelen van btw-heffing. Daarna wordt behandeld op welke manieren RWS met btw-heffing te maken heeft en welke gevolgen dit heeft voor de organisatie en administratie.

3.1 Het btw-systeem in het algemeen

De afkorting 'btw' staat voor belasting over de toegevoegde waarde en is een belasting op de consumptie van goederen en diensten. Hiermee wordt bedoeld dat een ondernemer per saldo slechts btw betaalt over de waarde die hij zelf aan een product of dienst toevoegt.

De btw wordt geheven bij ondernemers die deze prestaties (goederen en diensten) tegen een vergoeding leveren.

In de volgende subparagrafen wordt dieper ingegaan op de belangrijkste punten van de btw-heffing.

Voor de werking van het btw-systeem is het goed om vooraf te weten dat btw-heffing bij de meeste (commerciële) bedrijven als volgt werkt:

- Als een ondernemer een goed levert of een dienst verricht, brengt hij aan de klant btw in rekening.
- De btw wordt berekend over de prijs (de vergoeding) die de klant betaalt.
- Het btw-bedrag wordt door de leverende ondernemer afgedragen aan de Belastingdienst.
- Van het bedrag dat aan de Belastingdienst moet worden betaald, wordt de btw afgetrokken die de ondernemer heeft betaald bij de aanschaf van goederen en diensten (de btw op zijn inkoopkosten).
- Per saldo wordt dus btw betaald over het verschil tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs (de toegevoegde waarde).

De btw-heffing verloopt echter niet bij alle instellingen op deze manier. RWS heeft als publiekrechtelijk lichaam een bijzondere positie. Hoe RWS met de btw moet omgaan, is afhankelijk van de rol waarin RWS handelt: als overheid óf als ondernemer. De overheidstaken van RWS zijn namelijk niet belast met btw, terwijl RWS voor de ondernemerstaken wel met btw-heffing te maken krijgt.

3.1.1 Ondernemer

Alleen een ondernemer krijgt met btw-heffing te maken. Het is daarom belangrijk om het begrip 'ondernemer' verder te omschrijven.

Wanneer is sprake van ondernemerschap?

Iedereen die regelmatig goederen en diensten levert is ondernemer. Het is niet van belang of met die leveringen winst wordt behaald. Ook zonder winststreven kan sprake zijn van ondernemerschap. Of iemand kwalificeert als btw-ondernemer hangt af van de prestaties die hij of zij verricht. Het maakt niet uit door wie de prestaties worden verricht. De redenering dat een stichting of een publiekrechtelijk lichaam (als RWS) geen ondernemer kan zijn, is dus fout. Ook een samenwerkingsverband kan btw-ondernemer zijn (zie ook hoofdstuk 7).

Per activiteit van RWS wordt beoordeeld of RWS optreedt als ondernemer of overheid.

Btw-heffing is alleen aan de orde als RWS als 'ondernemer' optreedt.
Zie paragraaf 3.4.

In welke gevallen RWS als overheid of als ondernemer optreedt, komt in het vervolg van deze instructie uitgebreid aan de orde. Dit onderscheid is het startpunt voor alle vragen rondom btw-heffing bij RWS.

Treedt RWS op als ondernemer, dan is het van belang om vast te stellen wat de belastbare prestatie/activiteit is.

3.1.2 Prestaties/activiteiten

Een ondernemer moet in Nederland alleen btw afdragen als hij in Nederland (btw-belaste) goederen levert of diensten verricht. Dit zijn de belastbare prestaties/activiteiten. Hierbij maken we een onderscheid tussen de levering van goederen en het verrichten van diensten.

Levering van goederen

Een goed is een voor menselijke beheersing (waarneming) vatbaar stoffelijk object. Let op! Dit begrip wordt gebruikt voor de btw-heffing; in het burgerlijk recht is het begrip 'goed' ruimer.

Een levering is de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. In feite wordt een goed geleverd op het moment dat het aan een ander ter beschikking wordt gesteld. Een levering kan zich ook al voordoen zonder dat de eigendom in juridische zin is overgedragen. Deze overdracht van de economische eigendom is ook al een levering voor de btw. Omdat een economische eigendomsoverdracht zich vaak voordoet bij de overdracht van onroerende zaken, wordt hierop dieper ingegaan in paragraaf 8.2.2.

In de hoofdstukken 8, 9, 12 en 13 wordt verder ingegaan op diverse categorieën leveringen die zich bij RWS (kunnen) voordoen.

Verrichten van diensten

Diensten zijn alle prestaties in het economisch verkeer die geen levering van goederen zijn. Omdat een dienst niet tastbaar is, is het soms lastig vast te stellen of daadwerkelijk een dienst wordt verricht. Daarnaast is het vaak moeilijk om te bepalen welke dienst wordt verricht. Dit is vooral een probleem als meerdere diensten samen worden verricht (bijvoorbeeld de levering van software, zie ook paragrafen 12.6.1 en 12.7.1).

In de praktijk wordt verondersteld dat een dienst is verricht als een ondernemer een vergoeding/betaling van een derde ontvangt. De gedachte is namelijk dat een derde niet zomaar (voor niets) zal betalen. Bij overheidsinstanties ligt dit gecompliceerder. Veel betalingen worden verricht zonder concrete tegenprestatie (bijvoorbeeld als bijdrage in de kosten of als subsidie). In die gevallen wordt ondanks de betaling niet zonder meer btw geheven. Daarom moet bij de ontvangst van een betaling door RWS ook altijd eerst worden vastgesteld of RWS hiervoor een prestatie als ondernemer heeft verricht. Hierop wordt onder andere verder ingegaan in de hoofdstukken 10 en 11.

Onderscheid goederen en diensten

Voor goederen en diensten gelden verschillende regels over in welk land en door wie btw is verschuldigd. Vooral in gevallen waarin buitenlandse partijen zijn betrokken, kunnen de regels tot verschillende uitkomsten leiden.

Daarnaast zijn er voor goederen en diensten verschillende vrijstellingen van toepassing (zie hierna).

3.1.3 Vergoeding

Btw wordt geheven als tegen betaling van een vergoeding/prijs een prestatie wordt verricht. De vergoeding is het totale bedrag dat voor de levering of dienst in rekening wordt gebracht. Verleende kortingen verminderen de vergoeding. Hierop wordt nader ingegaan in paragraaf 11.3.

De vergoeding die RWS ontvangt van derden is vaak een bijdrage in de externe kosten die door RWS worden gemaakt. De toegevoegde waarde, waar in paragraaf 3.1 wordt gesproken, is bij RWS de opslag voor interne kosten of VAT-kosten. VAT betekent hier Voorbereiding, Advies en Toezicht. De agentschapsbijdrage die RWS ontvangt wordt niet aangemerkt als een vergoeding.

Wanneer je afspraken maakt over de vergoeding, let dan op dat de btw op de juiste wijze daarin wordt meegenomen. Onjuist gebruik van de termen 'inclusief btw' en 'exclusief btw' kan RWS geld kosten. In paragraaf 3.6.2 lees je daarover meer.

Wanneer RWS afspraken maakt over de vergoeding, let dan op dat niet altijd de termen 'inclusief btw' en 'exclusief btw' gebruikt kunnen worden.

Een vergoeding kan zowel in geld worden overeengekomen als in natura. Van een vergoeding in natura is bijvoorbeeld sprake bij ruiltransacties. In paragraaf 8.4.4 worden ruiltransacties met onroerende zaken behandeld.

Als geen vergoeding wordt betaald, wordt ook geen btw geheven. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als RWS een perceel grond om niet overdraagt aan een derde. Over een symbolische vergoeding (bijvoorbeeld: € 1), wordt evenmin btw geheven.

3.1.4 Tarieven

De btw kent drie tarieven voor (leveringen van) goederen en voor diensten:

1. het 6%-tarief (het verlaagde tarief) voor goederen en diensten die zijn vermeld in Tabel I van de Wet OB;
2. het 0%-tarief dat geldt voor goederen en diensten die zijn opgenomen in Tabel II van de Wet OB (bijvoorbeeld zeeschepen, zie hoofdstuk 13);
3. het 21%-tarief (het algemene tarief) voor alle andere leveringen en diensten die niet in Tabel I of Tabel II zijn opgenomen.

Het soort goed of dienst bepaalt welk btw-tarief van toepassing is.

Tabel I en Tabel II zijn te vinden via www.belastingdienst.nl onder 'Zakelijk' > 'Btw' > 'tarieven en vrijstellingen'.

Naast de verschillende tarieven bestaan ook btw-vrijstellingen.

3.1.5 Vrijstellingen

De btw-regelgeving kent een aantal vrijstellingen. Bij een vrijstelling is geen btw verschuldigd (dus ook geen 0%!).

De vrijstellingen hebben een divers karakter: van onderwijsvrijstelling, medische vrijstelling, financiële vrijstelling, tot de vrijstelling voor de levering en verhuur van onroerende zaken.

RWS heeft met een beperkt aantal vrijstellingen te maken. De belangrijkste vrijstelling is de vrijstelling voor de levering en de verhuur van onroerende zaken en onderwijsvrijstelling van opdrachtnemers. Deze vrijstellingen komen later in deze btw-handreiking meer uitvoerig aan de orde. Zie de hoofdstukken 8 en 14.

Het gevolg van een vrijstelling is enerzijds dat geen btw hoeft te worden betaald over de vergoeding die RWS ontvangt. Anderzijds heeft RWS dan geen recht om de btw op toerekenbare inkoopfacturen in aftrek te brengen.

3.1.6 Recht op aftrek van btw

Het is al eerder opgemerkt: RWS kan als overheid, als ondernemer of als een combinatie daarvan handelen. Enerzijds heeft dit onderscheid gevolgen voor de vermelding van zichtbare btw op verkoopfacturen. Anderzijds heeft dit onderscheid gevolgen voor de aftrek van btw op inkoopfacturen.

Voor alle handelingen die RWS als overheid verricht, kan RWS de btw op inkoopfacturen niet verrekenen.

Let op! Gemeenten en provincies die als overheid handelen, kunnen de btw op inkoopfacturen compenseren bij het BTW-compensatiefonds. Dit geldt niet voor RWS, maar het heeft wel gevolgen voor gezamenlijke activiteiten. Zie ook hoofdstuk 4.

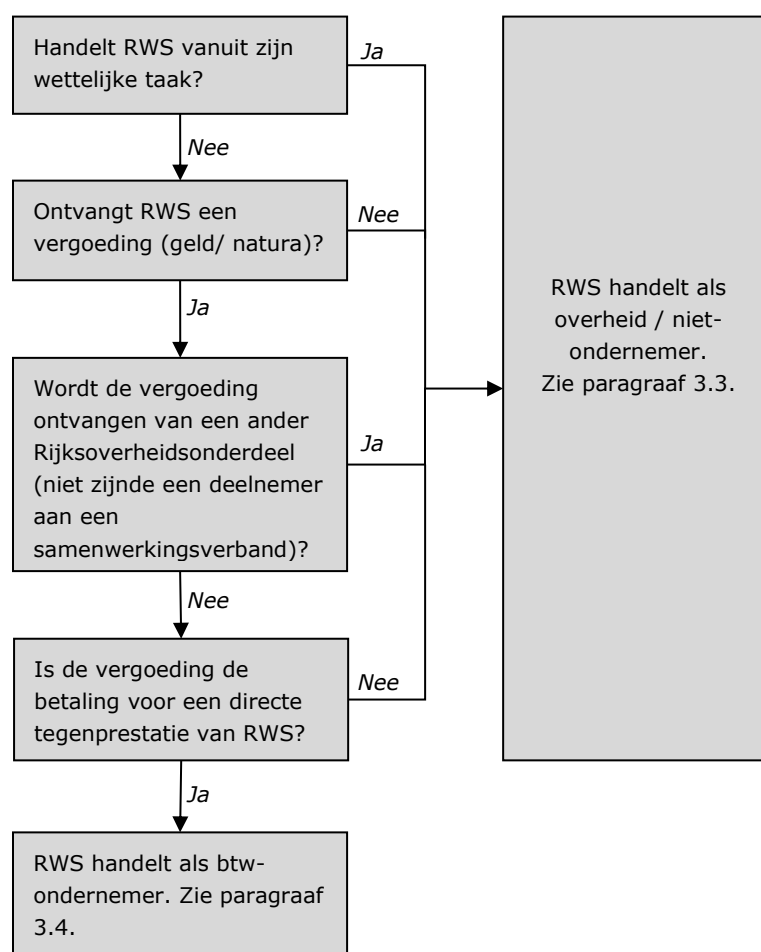
Alleen voor de prestaties die RWS als ondernemer verricht én die bovendien belast zijn met btw (geen vrijstelling van toepassing), kan RWS de btw op inkoopfacturen terugvragen. Deze btw, ook wel voorbelasting genoemd, kan RWS onder bepaalde voorwaarden aftrekken van de btw die hij verschuldigd is. In paragraaf 3.4 wordt hierop nader ingegaan.

RWS maakt ook kosten die zowel aan zijn overheids- als ondernemershandelingen zijn toe te rekenen. Deze btw is gedeeltelijk aftrekbaar. Zie paragraaf 3.5 en 3.6.1.

3.2 De 'rollen' van RWS

RWS verricht een groot deel van zijn activiteiten ter uitvoering van de aan hem opgedragen wettelijke taak (als overheid). Het aandeel van activiteiten buiten deze wettelijke taak neemt wel toe. Deze activiteiten verricht RWS op incidentele basis. Voor die activiteiten moet worden vastgesteld of RWS als btw-ondernemer optreedt.

De volgende beslisboom kan worden gebruikt om te bepalen in welke rol RWS een activiteit verricht:



Het onderscheid tussen overheid en ondernemer is van belang voor de btw-belastbaarheid van de door RWS berekende vergoeding en het aftrekrecht van de btw op de aan RWS berekende kosten.

Bij het administreren van de opbrengsten en kosten in SAP wordt door middel van btw-codes aangegeven of de opbrengsten btw belast zijn of niet en of de btw op aan RWS berekende kosten aftrekbaar is of niet. Door een juiste toepassing van die codes, wordt uiteindelijk de btw aangifte geautomatiseerd opgesteld.

RWS kan handelen als 'overheid' en als 'ondernemer'.
Dit maakt groot verschil voor de btw-heffing en de teruggaaf van btw op aan RWS berekende kosten.

Voor een juiste administratieve vastlegging moet al vroeg worden bepaald in welke rol RWS optreedt.

Als andere partijen, buiten de Rijksoverheid, zijn betrokken bij een RWS activiteit, is de inhoud van de te sluiten (Bestuurs)overeenkomsten en convenanten van groot belang. Denk hierbij aan de formulering van onder andere:

- uit te voeren werkzaamheden
- de wederzijdse verplichtingen
- de hoogte van de vergoeding en overeengekomen betalingen
- de gewenste toekomstige situatie ten aanzien van de (juridische/economische) eigendom en het beheer en onderhoud.

Daarnaast kunnen projecttekeningen uitsluitsel geven over het eigendom van de infrastructuur waarop de werkzaamheden betrekking hebben en daarmee ook over de hoedanigheid waarin RWS tegenover de overige partijen optreedt.

Samenwerkingsverbanden

Bij samenwerkingsverbanden is het niet eenvoudig om vast te stellen of RWS optreedt als overheid of als ondernemer. Ook is het vaak lastig om vast te stellen of binnen het samenwerkingsverband berekende vergoedingen, belast zijn met btw. Als RWS meedoet aan een samenwerkingsverband moet altijd vooraf (voor het sluiten van overeenkomsten) advies worden ingewonnen bij de btw-specialisten van RWS! Zie ook hoofdstuk 7.

Binnen RWS geldt de beleidslijn dat RWS niet meewerkt aan btw-constructies. RWS moet altijd handelen in lijn met de geldende wet- en regelgeving. Zie paragraaf 2.2 voor de beschrijving van de beleidslijn van RWS op btw-gebied.

3.3 RWS als overheid

RWS verricht een groot deel van zijn activiteiten ter uitvoering van de aan hem wettelijk opgedragen taak. Deze taken zijn voornamelijk opgedragen in de Wegenwet, de Waterwet, de Waterstaatswet, Wet beheer rijkswaterstaatswerken en de Scheepvaartverkeerswet. Hierop wordt verder ingegaan in paragraaf 6.6.

RWS treedt als 'overheid' op bij de uitvoering van aan hem opgedragen wettelijke taken (door de wetgever bij wet opgedragen).

Als RWS een wettelijke taak uitvoert, dan handelt RWS 'als overheid'. Hetzelfde geldt als RWS binnen een specifiek geldend juridisch regime optreedt. Er is dan geen btw verschuldigd over de vergoedingen die RWS in dat kader ontvangt. Een uitzondering vormt de situatie waarin RWS handelt als een 'normale marktpartij' waarbij (mogelijke) concurrentievervalsing kan optreden. In dit geval verricht RWS die specifieke activiteiten wel als btw-ondernemer. Dit soort concurrentievervalsende activiteiten komt echter niet vaak voor.

Als RWS geen vergoeding voor haar activiteiten ontvangt, worden de prestaties voor de btw-heffing gelijkgesteld aan handelen als overheid. Dit wordt ook handelen als 'niet-ondernemer' genoemd.

Samengevat is in de volgende situaties sprake van handelen als overheid:

1. RWS voert een wettelijk opgedragen taak uit (zonder concurrentievervalsing) of treedt op binnen een specifiek voor hem geldend juridisch regime; of
2. RWS voert werkzaamheden uit aan bij het Rijk in eigendom zijnde en blijvende infrastructuur; of
3. RWS ontvangt geen vergoeding voor een prestatie.

Indien RWS optreedt als overheid, geldt het volgende:

- Op de activiteiten/werkzaamheden is de Wet op de Omzetbelasting 1968 niet van toepassing.
- Vergoedingen of bijdragen die RWS (van derden) vraagt/ontvangt zijn niet belast met btw.
- Als RWS kosten doorberekent aan derden en deze worden één op één doorberekend met eventueel een opslag voor VAT-kosten (Voorbereiding, Advies en Toezicht), dan geldt het bruto-bedrag (kosten inclusief btw) als uitgangspunt. Externe kosten worden voor het factuurbedrag inclusief de aan RWS berekende btw doorberekend. De vergoeding zal doorgaans 121% bedragen exclusief opslag VAT-kosten, uitgaande van 21% btw op de externe kosten. Zie ook paragraaf 3.3.1.
- RWS reikt een factuur uit aan de opdrachtgever zonder zichtbare btw, voor een bedrag waar de btw is inbegrepen. De btw is dus opbrengstverhogend.
- Kosten die RWS maakt worden inclusief btw in de administratie geboekt. De kosten worden namelijk gemaakt voor de uitvoering van de overheidstaak. De btw is dus kostenverhogend. Zie paragraaf 5.1 voor de juiste wijze van boeking.

Voor de manier waarop facturen van buitenlandse organisaties moeten worden geboekt, wordt verwezen naar hoofdstuk 12.

Let op! Treedt RWS op in een combinatie als overheid én ondernemer, ga dan naar paragraaf 3.5 voor de juiste contractuele vastlegging.

3.3.1 Contractuele vastlegging btw-aspecten

Als RWS als overheid handelt, wordt geen btw berekend over de vergoedingen die RWS ontvangt (op de verkoopfacturen wordt geen zichtbare btw vermeld). Aan de andere kant vormt de door RWS betaalde btw op inkoopfacturen een kostenpost. De btw wordt als onderdeel van de kosten in de administratie van RWS opgenomen. Bij het opstellen van contracten/overeenkomsten zijn dit twee belangrijke punten om rekening mee te houden.

Concrete aandachtspunten bij het opstellen van overeenkomsten en convenanten waarbij RWS handelt als overheid zijn de volgende:

- Als RWS met de contractspartner(s) overeenkomt dat RWS een vergoeding zal ontvangen, wordt geen btw berekend.
- De kosten voor RWS zijn de *kosten inclusief de inbegrepen btw-component*. Bij het sluiten van contracten en het opstellen van budgetten moet hiermee rekening worden gehouden. In de overeenkomst wordt opgenomen dat de vergoeding inclusief de inbegrepen btw is. Het is belangrijk dat geen "inclusief btw" wordt vermeld, dit impliceert immers dat er btw in rekening wordt gebracht. Discussie met de contractpartner(s) over de vraag of RWS de vergoeding mag belasten met btw wordt hiermee voorkomen. Worden er toch bedragen exclusief btw afgesproken, zonder dat in dit bedrag rekening is gehouden met de btw op de kosten, dan mag het bedrag niet worden verhoogd met btw. Per saldo blijft dan slechts 100% (exclusief btw) over als daadwerkelijke bijdrage voor RWS in plaats van 121% (als aan RWS 21% btw in rekening is gebracht). RWS kan de btw op de externe kosten dan niet doorberekenen, dit zijn onnodige kosten voor RWS.

RWS maakt afspraken voor bedragen inclusief de inbegrepen btw.

- RWS stuurt een factuur zonder zichtbare btw. De btw maakt deel uit van de door te belasten kosten.

RWS belast de kosten inclusief btw door.
Op de factuur wordt geen zichtbare btw vermeld.

- De in het contract opgenomen vergoeding is berekend op grond van de kosten inclusief btw (de kosten als 121% of minder als een ander btw-percentage is toegepast).

Vaak wordt de fout gemaakt dat de kosten exclusief btw worden afgesproken.
RWS belast dan kosten zonder btw door.
Omdat RWS de btw niet kan terugvragen, ondervindt RWS hier een nadeel. De btw had namelijk als onderdeel van de kosten moeten worden doorbelast.

- Let op! Met name lagere overheden (gemeenten en provincies) en btw-plichtige ondernemers ontvangen doorgaans liever een factuur waarop de btw wel afzonderlijk is vermeld. Dit vanwege het recht op aftrek of compensatie dat deze partijen hebben. Ook al staat in een overeenkomst vermeld dat RWS een factuur met btw zal sturen, dan nog mag RWS dit niet doen wanneer uit de feiten en omstandigheden blijkt dat RWS als overheid handelt.

Cijfervoorbeeld – RWS als overheid

Een aannemer brengt aan RWS € 5.000 + € 1050 btw (in totaal € 6.050) in rekening.

Deze kosten zijn volledig gemaakt voor de aanleg van Rijksinfrastructuur. RWS belast de helft van deze kosten als overheid door aan een provincie.

De afrekening aan de provincie zal als volgt uitzien:

Doorbelasting kosten	€ 3.025 (is 50% van € 6.050)
----------------------	------------------------------

De kosten voor de provincie bedragen € 3.025. Omdat de provincie geen afzonderlijke btw in rekening krijgt gebracht, kan de provincie de btw niet in aftrek brengen of compenseren. In de bestuursovereenkomst maakt RWS afspraken voor een bijdrage van € 3.025 waarbij de "btw is inbegrepen".

3.3.2 Voorbeelden RWS als overheid**Ontwikkelingsmaatschappij draagt bij aan geluidsscherm langs A15**

In het kader van het realiseren van de VINEX-woonwijk Portland is op grond van de Wet geluidhinder aan Ontwikkelings Maatschappij Midden-IJsselmonde (hierna: OMIJ) de verplichting opgelegd een geluidsscherm van 8 meter hoog langs de A15 aan te leggen. RWS is voornemens in het kader van de verbreding A15 op termijn het geluidsscherm te verhogen naar 13 meter. Het geluidsscherm komt te staan op grond die in eigendom toebehoort aan het Rijk. Vanwege de verplichtingen van RWS en OMIJ zijn pragmatische afspraken gemaakt over de bouw van het geluidsscherm en de verdeling van de kosten. Deze afspraken zijn vastgelegd in een overeenkomst. Afgesproken is dat RWS het totale project uitvoert en alle kosten (totaal € 21,1 mln) betaalt en uiteindelijk € 6,6 mln, dit zijn de kosten van de aannemer exclusief btw, te vermeerderen met btw aan OMIJ doorberekent.

Treedt RWS op als overheid of ondernemer?

Het aanleggen van een geluidsscherm is een overheidstaak, aangezien het geluidsscherm op grondgebied van het Rijk komt te staan. Er is geen sprake van prestaties aan infrastructuur van OMIJ. De bijdrage van OMIJ is daarom niet belast met btw. Het feit dat ook bij OMIJ en de verplichting bestaat vanwege het realiseren van de woonwijk en hier een belang bij heeft, doet niet ter zake.

Wat zijn de financiële gevolgen voor RWS en OMIJ?

RWS stuurt aan OMIJ een factuur voor het bedrag van € 6,6 mln zonder zichtbare btw-vermelding.

De afspraken in de overeenkomst tussen RWS en OMIJ hebben geleid tot onvoorziene financiële gevolgen. Er is afgesproken dat OMIJ een vergoeding betaalt voor een bedrag te vermeerderen met btw. De bijdrage van OMIJ is niet belast met btw, de btw kan daarom niet door RWS worden doorberekend aan OMIJ. De btw op de facturen van de aannemer, die het geluidsscherm voor RWS heeft aangelegd, is echter wel een kostenpost voor RWS. Door het feit dat de btw, een bedrag van € 1,2 mln, niet kan worden doorberekend aan OMIJ is dit verliespost voor het RWS project. OMIJ ondervindt hiervan geen financieel nadeel.

Advies: wanneer sprake is van een overheidstaak, maak dan in de overeenkomst altijd afspraken voor bijdragen van derden inclusief de inbegrepen btw! In bovenstaand voorbeeld had de bijdrage van OMIJ een bedrag van € 7,8 mln moeten zijn, zonder de vermelding van zichtbare btw.

Versnellen en vergroten van nieuwe zeesluis in IJmuiden

Het sluisencomplex in IJmuiden is een van de schakels in de primaire waterkering van Nederland. De huidige Noordersluis loopt tegen het einde van de technische levensduur en moet voor 2029 worden vervangen. Hiervoor zijn twee redenen, ten eerste om de waterstaatkundige functie te kunnen blijven garanderen en ten tweede voor de scheepvaart richting de achtergelegen havens.

RWS heeft in de verkenningsfase van dit project overleg gevoerd met de gemeente Amsterdam en de provincie Noord-Holland over de mogelijkheid tot eerdere vervanging en uitbreiding van de Noordersluis te IJmuiden. Eerdere vervanging en uitbreiding is gewenst vanwege het financieel-economisch belang voor de regio. Het Rijk is niet bereid om de aanvullende kosten hiervan te betalen. Havenbedrijf Amsterdam – de partij die de haven van Amsterdam beheert en exploiteert en voor dit werk projectpartner is van RWS - heeft echter belang bij de aanpassing van de zeesluis, omdat deze dan beter toegankelijk wordt voor de schepen die de havens aandoen. Havenbedrijf Amsterdam is bereid om de kosten van het meerwerk voor haar rekening te nemen (deels gesubsidieerd door provincie Noord-Holland).

Treedt RWS op als overheid of ondernemer?

De zeesluis is en blijft in eigendom van het Rijk. Bij het aanleggen van de nieuwe zeesluis treedt RWS op binnen haar wettelijke taak. RWS treedt op als overheid en niet als ondernemer omdat de sluis niet commercieel zal worden geëxploiteerd door het Rijk. Dat bij het versneld vervangen rekening wordt gehouden met de wensen van de gemeente is hier niet van belang. De bijdrage van het havenbedrijf kan niet worden gezien als een vergoeding voor een prestatie die RWS verricht voor de gemeente. Er is sprake van een onbelaste kostenvergoeding. RWS zal aan het havenbedrijf facturen versturen zonder zichtbare btw. In de overeenkomst zijn afspraken gemaakt voor bijdragen waar de btw is inbegrepen.

Advies: het Havenbedrijf Amsterdam was het in eerste instantie niet eens met de zienswijze van RWS. Dit vraagstuk is dan ook door de btw-specialisten van RWS voorgelegd aan en besproken met de inspecteur van de Belastingdienst. Hieruit bleek dat de zienswijze van RWS, gebaseerd op de taakstelling van RWS en het eigendom van de sluis, juist is.

Een vergelijkbaar vraagstuk heeft zich ook voorgedaan bij het verruimen en verdiepen van het Wilhelminakanaal en vervangen van sluisen in het kanaal, waaraan de gemeente Tilburg bijdraagt vanwege haar belang voor de exploitatie van de havens. Ook daar is beoordeeld dat RWS handelt als overheid en niet als ondernemer.

Aanpassingen tunnel A2 ten behoeve van stadspark Utrecht

RWS heeft ter hoogte van Utrecht een tunnelbak over de A2 bij Leidsche Rijn aangelegd. Het Rijk is en blijft juridisch eigenaar van de tunnel. De gemeente Utrecht draagt zorg voor de inrichting van het tunneldak, onder andere door de aanleg van een stadspark. In opdracht en voor rekening van de gemeente heeft RWS extra dakverzwaringen en overige aanpassingen aangebracht aan de constructie van de tunnel, ten behoeve van de inrichting van het dak en een nieuw aan te leggen station. Deze extra aanpassingen aan de tunnel worden door de gemeente vergoed aan RWS. Voor het dak van de tunnel wordt een recht van opstal dan wel ander zakelijk recht gevestigd ten behoeve van de gemeente Utrecht. De gemeente Utrecht wordt daarmee in economisch opzicht eigenaar van het dak van de tunnel.

Treedt RWS op als overheid of ondernemer?

Bij het aanleggen van de tunnelbak over rijksweg A2 treedt RWS op binnen haar wettelijke taak. De tunnel inclusief de constructie blijft in eigendom van het Rijk en maakt onderdeel uit van de Rijksinfrastructuur. Alleen van het dak van de tunnel wordt de gemeente economisch eigenaar. RWS berekent extra voorzieningen aan zijn eigen infrastructuur door aan de gemeente. De bijdrage van de gemeente kan niet worden gezien als een vergoeding voor een prestatie, de gemeente ontvangt immers niets concreets in ruil voor haar bijdrage. RWS treedt op als overheid omdat het aanleggen van de tunnel behoort tot de wettelijke taak van RWS, de activiteiten vinden niet in het economisch verkeer plaats.

Wat berekent RWS door aan de gemeente?

RWS mag geen zichtbare btw in rekening brengen aan de gemeente. De gemeente kan geen btw compenseren. Van een prestatie aan de gemeente is immers geen sprake. In de bestuursovereenkomst met de gemeente moeten de afspraken worden vastgelegd voor een bedrag waar de btw is inbegrepen.

Advies: het belang van de gemeente, zij betaalt immers niet zomaar een bijdrage aan RWS, wordt niet gezien als een prestatie voor de btw. Het eigendom van de tunnel is hier leidend. Ook bij de A2 Maastricht wordt een tunnel aangelegd waarop een stadsboulevard wordt aangelegd, de btw-gevolgen zijn identiek aan deze casus. Neem bij twijfel altijd contact op met de btw-specialisten van RWS.

Businesscase aanschaf sleepopperzuiger

Al jaren wordt de Nederlandse kustlijn gehandhaafd door ieder jaar ongeveer 12 miljoen kubieke meter zand in het systeem te brengen. Ieder jaar worden deze werkzaamheden aanbesteed en door aannemers uitgevoerd. De aannemers brengen voor de door hen verrichte werkzaamheden btw in rekening.

Bekend is dat RWS structureel te veel betaalt voor deze kustlijnverzorging. Daarom is een business case opgesteld waarbij de kustlijnverzorging door RWS zelf wordt uitgevoerd. In dit verband zou RWS een eigen schip (sleepopperzuiger) moeten aanschaffen. Dit schip zal in beheer en onderhoud komen bij de Rijksrederij. Met de sleepopperzuiger kunnen zandsuppleties worden uitgevoerd.

Btw-gevolgen als door RWS eigen sleephopperzuiger wordt aangeschaft?

De levering van een sleephopperzuiger is belast met btw. Op zeeschepen is echter het 0%-tarief van toepassing. Zeeschepen zijn in categorieën onderverdeeld, de sleephopperzuiger is onderdeel van de categorie 'zandzuigers'. De leverancier van het schip zou derhalve 0% btw in rekening moeten brengen aan RWS. Dit moet op de factuur uitdrukkelijk worden vermeld. Dus als RWS tot aanschaf overgaat, moeten hier duidelijke afspraken met de leverancier over worden gemaakt. Als er werkzaamheden worden verricht door eigen mensen van RWS, drukt op de eigen loonkosten geen btw. Daarmee wordt een btw-besparing gerealiseerd ten opzichte van de situatie dat de werkzaamheden aan een aannemer worden uitbesteed.

Uitbesteden versus aanschaf

- In de situatie dat de kustlijnzuig wordt uitbesteed, brengt de aannemer over de totale aanneemsom btw in rekening aan RWS. De btw werkt kostprijsverhogend, omdat RWS handelt vanuit haar overheidstaak.
- Indien RWS de kustlijnzuig zelf uitvoert blijft de btw beperkt tot de goederen en diensten die RWS van derden inkoopt, waarbij de btw op de aanschaf van de sleephopperzuiger 0% dient te zijn.

Met de eigen aanschaf wordt een btw-besparing gerealiseerd ten opzichte van de situatie dat de werkzaamheden aan een aannemer worden uitbesteed.

3.4 RWS als ondernemer

RWS verricht sommige activiteiten als btw-ondernemer (hierna: ondernemer).

Hiermee treedt RWS op in het economisch verkeer.

Ook als RWS als overheid handelt, maar de kans op concurrentie met marktpartijen bestaat, treedt hij op als ondernemer. Concurrentieverstorende activiteiten bij het uitvoeren van de wettelijke taak komen echter zelden voor.

Als RWS in concurrentie met andere partijen optreedt, is in elk geval sprake van ondernemerschap en is btw-heffing aan de orde.

Van een handelen als ondernemer is dus sprake in de volgende situaties:

1. RWS verricht een ondernemersactiviteit. Dit doet zich voor als:
 - a. RWS niet handelt ter uitvoering van een wettelijke taak; en
 - b. RWS ontvangt een vergoeding; en
 - c. De vergoeding heeft een direct verband met de prestatie die RWS verricht.
2. RWS voert werkzaamheden uit aan infrastructuur welke eigendom is of wordt van derden, en ontvangt een bijdrage van de eigenaar; of
3. RWS voert werkzaamheden uit aan infrastructuur boven of onder Rijksinfrastructuur, waarvan het economisch eigendom is of wordt overgedragen aan derden, en ontvangt een bijdrage van de economisch eigenaar; of
4. RWS voert werkzaamheden uit aan infrastructuur waar derden de feitelijke beschikkingsmacht danwel het feitelijk gebruik heeft, hiervan is doorgaans alleen sprake bij zogenaamde kruisende voorzieningen; of
5. RWS treedt als overheid op in concurrentie met marktpartijen.

Als RWS als ondernemer handelt dan geldt het volgende:

- Beoordeel of de prestatie is belast met btw of is vrijgesteld van btw (zie paragraaf 3.1.4 en 3.1.5). Dit kan pas worden bepaald als duidelijk is welke activiteit RWS verricht. Bij de levering van goederen gaat het om de vraag welk goed wordt geleverd. Deze vraag is vaak eenvoudig te beantwoorden. Bij diensten is het doorgaans lastiger vast te stellen wat exact gebeurt. Hiervoor zijn de overeenkomst (indien beschikbaar) en de werkelijk verrichte activiteiten beslissend.
- Is de handeling belast met btw, dan moet RWS btw berekenen *over* de vergoeding. Welk btw-percentages van toepassing is, wordt bepaald door het goed dat wordt geleverd of de dienst die wordt verricht. Doorgaans zal dat voor RWS 21% btw zijn. De prijs wordt dan verhoogd met 21% btw. Is RWS een vergoeding *inclusief btw* overeengekomen, dan is de btw begrepen in het bedrag dat RWS heeft ontvangen. In zo'n situatie moet de btw *uit* de vergoeding worden berekend (uitgaande van 21% btw bedraagt de btw dan $21/121^e$ van de prijs).
- RWS is tevens verplicht een factuur uit te reiken aan de opdrachtgever (afnemer) met daarop afzonderlijke vermelding van het in rekening gebrachte btw-bedrag. De btw wordt zichtbaar op die factuur vermeld.
- Is de handeling vrijgesteld van btw, dan brengt RWS geen btw in rekening over de vergoeding. De btw op inkoopfacturen is voor RWS niet aftrekbaar. De vergoeding moet worden vastgesteld op basis van de kosten inclusief btw.
- Worden kosten één op één doorberekend, geldt het netto-bedrag (kosten exclusief btw) als uitgangspunt. Dit netto-bedrag wordt, eventueel met een opslag voor VAT-kosten of eigen uren, verhoogd met btw aan de opdrachtgever van RWS in rekening gebracht.
- RWS moet het berekende btw-bedrag voldoen aan de Belastingdienst door dit bedrag als af te dragen btw op te nemen in de btw-aangifte. Bij een juiste administratieve vastlegging gaat dit automatisch in SAP.
- Als RWS externe kosten maakt voor ondernemersactiviteiten, is de btw op de inkoopfactuur in beginsel aftrekbaar. De aftrekbare btw:, ook wel voorbelasting genoemd, wordt opgenomen in de btw-aangifte.
- Als uitgangspunt geldt dat niet meer kosten worden toegerekend aan het ondernemersdeel (belaste prestatie) dan dat de bijdrage van derden groot is. Zie paragraaf 5.2 voor de juiste wijze van boeking.

3.4.1 Contractuele vastlegging btw-aspecten

Concrete aandachtspunten bij het opstellen van contracten waarbij RWS als ondernemer optreedt:

- In het contract wordt opgenomen dat de vergoeding '*exclusief btw*' wordt overeengekomen. Het is belangrijk om deze toevoeging op te nemen. Discussie met de contractpartner(s) over de vraag of RWS de vergoeding wel of niet met btw mag verhogen wordt hiermee voorkomen. Wordt dit niet vastgelegd, dan kan de andere partij zich op het standpunt stellen dat de overeengekomen vergoeding inclusief btw is. De af te dragen btw zit dan al begrepen in de vergoeding die RWS heeft ontvangen. De btw wordt berekend als $21/121^e$ (circa 17%) deel van de vergoeding. Per saldo blijft dan slechts circa 83% van het ontvangen bedrag over als daadwerkelijke bijdrage voor RWS.

RWS spreekt een vergoeding *exclusief btw* af.

- RWS stuurt een factuur voor de verrichte prestaties verhoogd met btw.

Prestatie belast: op de factuur wordt zichtbare btw vermeld.
Prestatie vrijgesteld: op de factuur wordt geen btw vermeld.

- Voor btw-belaste activiteiten zijn de kosten voor RWS de *kosten exclusief btw*. Bij het sluiten van contracten (en het berekenen van de hoogte van de vergoeding) moet hiermee rekening worden gehouden.
- Indien RWS kosten maakt voor btw-vrijgestelde prestaties, is de btw op deze aan RWS berekende kosten niet aftrekbaar (de kosten inclusief btw).

Cijfervoorbeeld – RWS als ondernemer

Een aannemer brengt aan RWS € 5.000 + € 1.050 btw (in totaal € 6.050) in rekening.

Deze kosten zijn volledig gemaakt voor de aanleg van infrastructuur van een gemeente, zodat RWS de kosten (als ondernemer) volledig doorbelast aan die gemeente. De aanleg van infrastructuur voor een gemeente is een btw-belaste activiteit.

Bij het boeken van de factuur wordt € 5.000 als kosten geboekt en € 1.050 als verrekenbare btw.

De afrekening aan de gemeente zal als volgt uitzien:

Doorbelasting kosten	€ 5.000
Btw 21%	€ 1.050
Totaalbedrag	€ 6.050

De btw die op deze verkoopfactuur is vermeld, wordt afgedragen aan de Belastingdienst. De netto-kosten en de netto-opbrengsten bedragen dus € 5.000. In de bestuursovereenkomst maakt RWS afspraken voor een bijdrage van € 5.000 exclusief btw.

Samenvattend

Handelen als ondernemer kan op twee manieren:

- De prestatie is belast. Dan moet btw worden berekend op de verkoopfactuur. De btw wordt zichtbaar op de factuur vermeld. De btw op toerekenbare inkoopfacturen is aftrekbaar.
- De prestatie is vrijgesteld van btw. In dat laatste geval wordt geen btw berekend. Op de verkoopfactuur mag geen btw worden vermeld (eventueel wel de mededeling dat een btw-vrijstelling van toepassing is). De btw op toerekenbare inkoopfacturen is niet aftrekbaar en vormt onderdeel van de door te belasten kosten.

3.4.2 Voorbeelden RWS als ondernemer

Er zijn veel voorbeelden te bedenken waarbij RWS handelt als ondernemer:

- aanleg van wegen of verrichten van aanvullende werkzaamheden in opdracht van lagere overheden en op grond van die lagere overheden;
- beheer en onderhoud van infrastructuur van een lagere overheid;
- het uitlenen van personeel;
- verhuur van onroerend goed (bijvoorbeeld kantoor- of vergaderruimte);
- geven van cursussen of trainingen aan derden;
- verkoop van boeken;
- levering zout aan lagere overheden.

Er zijn geen voorbeelden bekend waarbij RWS in een project alleen werk aan infrastructuur van derden verricht als ondernemer, zonder ook voor een deel van hetzelfde project werk aan Rijksinfra (overheid) uit te voeren. Hierna worden andere voorbeelden, waarbij RWS handelt als ondernemer, nader uitgewerkt.

Uitlenen personeel NNVO

Alle Nederlandse havenautoriteiten - inclusief het ministerie van IenM – hebben een gezamenlijke, kwalitatief hoogwaardige opleiding in het leven geroepen: de Stichting Nationale Nautische Verkeersdienst Opleiding (Stichting NNVO). Stichting NNVO verzorgt opleidingen voor goede VTS-operators (Vessel Traffic Services) en andere nautische medewerkers. Het verzorgen van dergelijke opleidingen ziet de overheid echter niet langer als haar taak.

RWS heeft een aantal van zijn medewerkers gedurende een periode van vier jaar uitgeleend aan Stichting NNVO. RWS heeft daarvoor een vergoeding ontvangen. NNVO betaalt aan RWS de salariskosten van de uitgeleende medewerkers. RWS heeft destijds afspraken gemaakt met NNVO dat alleen de salariskosten worden vergoed. Over eventuele btw werd niets gezegd. Na vier jaar is de periode verlengd, en op dit moment zijn nog steeds medewerkers uitgeleend aan NNVO.

Uitlenen met of zonder btw?

Het uitlenen van personeel is volgens de btw-wetgeving een belaste prestatie. Dit betekent dat door RWS facturen moeten worden verstuurd voor de salariskosten, verhoogd met 21% btw. De enige uitzondering voor RWS is, als sprake zou zijn van arbeidsmobiliteit. De casus NNVO voldoet niet aan dit criterium. RWS treedt met het uitlenen van personeel in feite in concurrentie met andere organisaties die personeel uitlenen. Omdat er echter met NNVO niets werd afgesproken over de doorbelasting van btw, hebben zij facturen van RWS ontvangen zonder btw-vermelding. Bij het versturen van de eerste facturen naar Stichting NNVO is door de btw-specialisten van RWS geconstateerd dat dit niet juist was.

Wat zijn de gevolgen voor RWS?

RWS is echter wel verplicht de btw alsnog te voldoen aan de Belastingdienst en heeft deze kosten zelf voor haar rekening moeten nemen, totaal een flink bedrag. De btw-specialisten van RWS hebben, na constatering van de onmissie, geadviseerd zo spoedig mogelijk de afspraken met de Stichting NNVO te herzien, zodat NNVO gedurende de rest van de periode wel de wettelijk verschuldigde btw betaalt.

Advies: Het is dus verstandig om te laten toetsen of een overeenkomst 'btw-proof' is. Bij twijfel kunnen de btw-specialisten van RWS definitief uitsluitel hierover geven. Dat voorkomt onnodige kosten voor RWS.

Eerste berging van voertuigen

RWS zorgt voor incident management: maatregelen die beogen de weg zo snel mogelijk – nadat een incident heeft plaatsgevonden – voor het verkeer vrij te maken. RWS geeft in dit verband vaak de opdracht voor de zogeheten eerste bergingen. Dit is het verwijderen van voertuigen van de weg en het vervoer naar een veilige plaats langs de autosnelweg. Voor deze eerste bergingen worden externe autobergers ingeschakeld. De externe autobergers berekenen voor hun dienstverlening een vergoeding met btw.

Berging dienst aan RWS of eigenaar voertuig?

De eerste berging van voertuigen is een dienst van de autoberger aan de eigenaar van het voertuig. In een brief van 18 september 2003 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de prestatie van de autoberger (uiteindelijk) wordt verricht aan de eigenaar van het voertuig.'

RWS treedt op als hoofdaannemer richting de eigenaar van het voertuig. Vervolgens besteedt RWS de feitelijke werkzaamheden uit aan een externe autoberger (de onderaannemer). RWS heeft hiermee in feite slechts de regie in handen om de doorstroming van het verkeer te bevorderen.

Wat factureert RWS aan de eigenaar van het voertuig?

RWS berekent de kosten van de berging door aan de eigenaar van het voertuig. RWS treedt op als ondernemer en moet over vergoedingen btw in rekening brengen. De btw op de factuur van de autoberger brengt RWS in aftrek.

Let op! Wanneer RWS de kosten niet doorberekent dan treedt hij op als overheid. De btw op de factuur van de autoberger kan niet worden teruggevraagd. RWS treedt ook op als ondernemer wanneer hij incident management op het onderliggend wegennet uitvoert, en de kosten daarvan doorberekent aan de eigenaar van het wegennet. Het gaat daarbij niet (alleen) om de kosten van de berging, maar ook om aanvullende dienstverlening.

3.5 RWS als overheid en ondernemer; het snijvlak

RWS voert steeds vaker activiteiten uit in samenwerking met partners. Dit kunnen zowel lagere overheden als commerciële partijen zijn. In deze gevallen kan RWS zowel als overheid maar ook als ondernemer optreden. In deze paragraaf wordt hier op hoofdlijnen nader op ingegaan. Meer specifieke onderwerpen komen in de hoofdstukken 6 tot en met 14 aan de orde.

De splitsing van de werkzaamheden als overheid en ondernemer moet op voorhand bekend zijn. Dit moet ook duidelijk blijken uit de afgesloten bestuursovereenkomst of het contract waarin de afspraken zijn vastgelegd. Kort gezegd is op het overheidsdeel geen btw van toepassing; op het ondernemersdeel wel.

Van de btw op de inkoop- en verkoopfacturen zal een splitsing moeten worden gemaakt. Die splitsing is nodig omdat RWS deels als overheid en deels als ondernemer optreedt.

Voor inkoopfacturen geldt: de btw op inkoopfacturen voor het ondernemersdeel kan RWS terugvragen (mits de verrichte prestatie is belast met btw). De btw op inkoopfacturen voor het overheidsdeel is niet verrekenbaar en vormt een kostenpost. Als uitgangspunt geldt dat niet meer kosten worden toegerekend aan het ondernemersdeel dan wat met btw gefactureerd wordt aan derden. Voor verkoopfacturen geldt dat alleen zichtbare btw wordt berekend voor het ondernemersdeel.

Een zorgvuldige splitsing tussen overheids- en ondernemersactiviteiten is heel belangrijk voor een juiste administratieve verwerking.

Contractuele vastlegging btw-aspecten

Als RWS voor een project handelt als overheid én ondernemer, moet specifiek aandacht worden besteed aan de contractuele vastlegging. In feite doet zich een combinatie voor van de paragrafen 3.3.1 en 3.4.1.

Contracten die op het snijvlak overheid en ondernemer worden gesloten, kunnen bij twijfel ter beoordeling worden voorgelegd aan de btw-specialisten van RWS.

3.5.1 Voorbeelden

In een klap 9 ecoducten bouwen

Het project ecoducten/-passages omvat het ontwerp en de realisatie van een 9-tal ecoducten op de Veluwe, Utrechtse- en Sallandse Heuvelrug. Dit project is in één opdracht uitbesteed door RWS Oost-Nederland en is gefinancierd door RWS, provincie Gelderland en ProRail. De ecoducten liggen over rijkswegen, provinciale wegen en spoorwegen. Door natrekking ligt het eigendom van het ecoduct bij de eigenaar van de onderliggende infrastructuur. Een factor die het project ecoducten complex maakt is dat de financiering door de drie partijen niet altijd aansluit op het eigendom.

Is bijdrage van Provincie en ProRail belast met btw?

Om na te gaan of btw in rekening moet worden gebracht over de aan derden in rekening gebrachte kosten moet eerst worden bepaald welke prestaties over en weer worden verricht. Met andere woorden: wat krijgen de provincie Gelderland en ProRail terug voor de financiële vergoeding die zij aan RWS betalen. Per ecoduct is in kaart gebracht welke prestaties en financiële geldstromen over en weer plaatsvinden. Als aan de vergoeding geen prestatie ten grondslag ligt, dan is de vergoeding onbelast. Als er sprake is van een vergoeding voor een (deel van een) ecoduct wat in eigendom is van de financierende partij, is deze vergoeding wel belast met btw. RWS treedt bij de aanleg van de ecoducten op als overheid en als ondernemer. Een deel van de btw op de inkoopfacturen wordt teruggevorderd aan de hand van een vooraf berekend percentage. Naderhand heeft nacalculatie plaatsgevonden.

Advies: de btw-gevolgen van dit project zijn gezamenlijk door de btw-specialisten van RWS en het RWS-onderdeel bepaald, en ook schriftelijk vastgelegd. Bij complexe projecten waaraan meerdere projectpartners financieel bijdragen, wordt geadviseerd in overleg vast te stellen voor welk deel RWS optreedt als overheid of ondernemer.

Gladheidbestrijding en levering zout

Gladheidbestrijding van het rijkswegennet is een wettelijke taak van RWS. De gladheidbestrijding op provinciale en gemeentelijke wegen niet. Het komt steeds vaker voor dat RWS gezamenlijk met lagere overheden afspraken maakt over het (preventief) strooien van het wegennet uit pragmatische overwegingen. Ook het strooizout wordt centraal door RWS ingekocht en opgeslagen.

In de (bestuurs)overeenkomst met lagere overheden worden afspraken gemaakt over de gladheidbestrijding en het strooigebied. Een gemeente of provincie betaalt aan RWS een vergoeding voor het strooien op infrastructuur die haar eigendom is. Dit blijkt duidelijk uit de afspraken in de overeenkomst. RWS sluit vervolgens een contract af met de aannemer die bij voorspelde gladheid het wegennet gaat strooien.

Btw-gevolgen gladheidbestrijding

De gladheidbestrijding verricht RWS zowel als overheid (rijksinfra) en als ondernemer (wegen van lokale overheden). De gladheidbestrijding wordt aan gemeenten en provincies met btw doorberekend. RWS levert immers een prestatie aan hun wegennet. Op basis van het areaal wordt bepaald hoeveel procent van de gladheidbestrijding betrekking heeft op rijksinfra en hoeveel procent op het wegennet van de lagere overheden. Dit percentage wordt vervolgens toegepast op alle door de aannemer gefactureerde kosten. Een deel van de btw op de inkopen wordt daarmee teruggevorderd.

Btw-gevolgen levering strooizout

Bij het collectief inkopen van zout weet RWS vooraf niet hoeveel zout wordt gebruikt wordt voor eigen gebruik (overheid) en hoeveel voor gebruik op gemeentelijke en provinciale wegen (ondernemer). De btw op de inkopen wordt daarom in eerste instantie als kostenverhogend geboekt. De facturen voor de levering van zout aan derden zijn met btw vermelding. Na beëindiging van het strooiseizoen wordt aan de hand van de levering aan derden bepaald hoeveel btw op de inkopen betrekking heeft op het ondernemersdeel en kan worden teruggevorderd. De terug te vorderen btw wordt centraal bij CD berekend en verwerkt in de btw-aangifte.

Exploitatie en onderhoud Wijkertunnel en Tunnel onder de Noord

Een tweetal tunnels is in het verleden tot stand gekomen door middel van een publiek-private samenwerkingsconstructie (PPS). De bouw werd gefinancierd door externe geldschietters. Deze zijn, door middel van de vestiging van een recht van opstal voor een periode van 30 jaar, (economisch) eigenaar van de tunnels. RWS betaalt hen een heffing per passant. Hierover wordt btw in rekening gebracht die

door RWS in de kosten wordt geboekt.

RWS verzorgt op verzoek van de exploitanten het geprognoseerde onderhoud aan de tunnels, gezamenlijk met het onderhoud aan de daarop aansluitende Rijkswegen. Die bedragen zijn vastgesteld en vervolgens geïndexeerd bij het opstellen van de contracten.

Vergoeding exploitatiemaatschappij onderhoudskosten belast met btw?

Onderhoud van de tunnel die niet in eigendom is van het Rijk behoort niet tot de wettelijke taak van RWS; het onderhouden van de Rijkswegen wel. Het verzorgen van het onderhoud ten behoeve van de economisch eigenaren is een belaste prestatie. RWS brengt dan ook btw op de facturen in rekening. Het onderhoud wordt in opdracht van RWS uitgevoerd door aannemers, waarbij tegelijkertijd ook infrastructuur van RWS wordt onderhouden. Op het deel van de kosten dat aan de tunnels toerekenbaar is, heeft RWS recht op aftrek van btw.

Hoe wordt teruggaaf btw op kosten praktisch geregeld?

Aangezien dat bedrag aan onderhoudskosten voor de tunnel niet exact bepaald kan worden, heeft RWS aan de Belastingdienst voorgesteld de voorbelasting gelijk te mogen stellen met de aan de exploitanten in rekening gebrachte verschuldigde btw. RWS heeft daarbij aannemelijk kunnen maken dat de aan de exploitatiemaatschappijen in rekening gebrachte (geprognoseerde en vervolgens jaarlijks geïndexeerde) onderhoudskosten lager uitvallen dan de daadwerkelijk aan de tunnels toerekenbare onderhoudskosten. Met de voorgestelde praktische werkwijze is de Belastingdienst akkoord gegaan.

Advies: neem in situaties waar het niet mogelijk is om de toerekenbare kosten vooraf inzichtelijk te maken, daarover contact op met de btw-specialisten van RWS. Zij gaan na of er praktische afspraken gemaakt kunnen worden.

3.6 Specifieke onderwerpen

3.6.1 Btw op overheadkosten

RWS maakt veel kosten die niet rechtstreeks of volledig aan specifieke activiteiten zijn toe te rekenen. Dit zijn de algemene of de overheadkosten.

Tot nu toe neemt RWS om praktische redenen het uitgangspunt dat deze kosten als overheid worden gemaakt. Daarom wordt geen btw verrekend.

Het is echter mogelijk de btw op deze kosten voor een klein deel terug te vragen bij de Belastingdienst. In de toekomst zal RWS hierover met de Belastingdienst nadere afspraken maken.

Het deel dat kan worden teruggevraagd wordt berekend volgens de zogeheten 'pro rata'. De pro rata is de verhouding van de btw-belaste omzet tot de totale opbrengsten van RWS. Tot de totale opbrengsten worden ook de opbrengsten uit niet-economische activiteiten gerekend.

3.6.2 Termen 'inclusief btw' en 'exclusief btw'

In deze handreiking komen diverse malen de termen 'inclusief btw' en 'exclusief btw' voor. Vanuit fiscaal oogpunt betekenen deze termen iets anders dan binnen RWS gangbaar is. Wees je hier bewust van bij het maken van afspraken met andere partijen.

Vanuit *fiscale optiek* hebben de termen 'inclusief btw' en 'exclusief btw' de volgende betekenis:

- Bijdrage/vergoeding inclusief btw: de vergoeding is belast met btw en de verschuldigde btw is in het bedrag opgenomen. De btw moet worden voldaan uit het bedrag (als 21/121^e van het bedrag).
- Bijdrage/vergoeding exclusief btw: bovenop het genoemde bedrag wordt aanvullend btw in rekening gebracht (als de vergoeding daadwerkelijk is belast met btw). De ondernemer die de prestatie verricht heeft hiermee het recht de btw afzonderlijk in rekening te brengen. De btw vermindert hierdoor niet de netto-opbrengsten.

3.6.3 Praktische afspraken met Belastingdienst

Omdat het in de praktijk voor RWS soms lastig of niet mogelijk is om vooraf te bepalen wat de verdeling tussen overheid en ondernemer is, kan de kans bestaan dat de aftrek van btw op inkoopfacturen niet of onjuist wordt meegenomen in de btw-aangifte. Om dit te voorkomen heeft RWS een aantal praktische afspraken met de Belastingdienst gemaakt.

Aftrek van btw op inkopen worden in een aantal situaties centraal door CD in de administratie verwerkt. Dit geldt voor de volgende activiteiten van RWS:

- Inkoop strooizout voor derden door RWS;
- Beheer- en onderhoudskosten Wijkertunnel en Tunnel onder de Noord; en
- Beheer- en onderhoudskosten prestatiecontracten, waarbij niet aantoonbaar kan worden gemaakt wat de daadwerkelijke kosten zijn.

3.7 Samenvatting

Voor de btw-heffing kan RWS in twee rollen optreden: als overheid of als ondernemer. Dit onderscheid is belangrijk voor het op een juiste manier verwerken van de btw in de administratie. In onderstaand overzicht wordt kort samengevat weergegeven wat het verschil is tussen die diverse sferen.

	RWS als overheid	RWS als ondernemer: belast	RWS als ondernemer: vrijgesteld
Hoogte berekende vergoeding	Kosten inclusief btw	Kosten exclusief btw	Kosten inclusief btw
Btw op inkoopfacturen	Kostenpost	Aftrekbaar	Kostenpost
Btw op verkoopfacturen	Geen zichtbare btw	Zichtbare btw	Geen btw

Als RWS als combinatie van overheid én ondernemer handelt, doet zich een combinatie van bovenstaande punten voor.

4 Btw en de begroting van IenM

Wanneer RWS optreedt als ondernemer heeft dit ook gevolgen voor de gerealiseerde uitgaven en opbrengsten. De projecten en begroting van RWS wordt voor bedragen exclusief btw belast, wanneer er sprake is van ondernemerschap. Ook de aanwezigheid van het BTW-Compensatiefonds (BCF) heeft gevolgen voor de bijdragen van RWS aan provincies en gemeenten, en kan effect hebben op de begroting.

In dit hoofdstuk worden de gevolgen van btw op de begroting van IenM en budgetten van RWS toegelicht.

4.1 Begroting IenM

Normaliter worden de door RWS uit te besteden werken begroot en verantwoord voor bedragen inclusief btw, er vanuit gaande dat RWS werken uitvoert in zijn rol als overheid. Of de bedragen die RWS concreet betaalt aan partijen ook daadwerkelijk bedragen inclusief de btw-component zijn, is afhankelijk van de activiteit en de btw-positie van de partij die de vergoeding van RWS ontvangt. De btw-posities van samenwerkende partners is beschreven in paragraaf 7.4.

Wanneer de betaling van RWS een vergoeding voor een prestatie is, is deze belast met btw. Wanneer echter geen sprake is van een vergoeding voor een prestatie, maar van een onbelaste bijdrage, moet RWS nagaan of hij ook de btw-component opneemt in de bijdrage die hij verstrekt. De btw-component die de samenwerkende partij kan verrekenen met de Belastingdienst of het BCF, mag geen onderdeel uitmaken van de vergoeding die RWS verstrekt.

Let op dat een door RWS te vergoeden bijdrage zonder (exclusief) btw niet zonder meer betekent dat ook de begroting van IenM voor bedragen exclusief btw worden belast. In bepaalde situaties heeft IenM namelijk de verplichting om de btw-component af te storten in het BCF, of anderszins te verrekenen met het ministerie van Financiën. Wanneer je hierover vragen hebt, kunnen de btw-specialisten van RWS je hierin adviseren.

4.2 RWS als ondernemer

Als RWS werk als ondernemer verricht, is de btw op inkopen aftrekbaar en vormt geen onderdeel van de kosten. RWS betaalt weliswaar btw aan de opdrachtnemer, maar kan deze btw weer terugvorderen. De btw op de bijdragen van derden wordt afgedragen en vormt geen onderdeel van de opbrengst. Concreet betekent dit dat het project- of afdelingsbudget belast wordt voor bedragen exclusief btw. Houdt hier onder andere rekening mee bij het opstellen van ramingen en verantwoording van de uitgaven (kosten) en ontvangsten (opbrengsten) van het werk. Bij het gebruik van de juiste btw-codes in SAP worden de gerealiseerde bedragen automatisch op de juiste wijze weergegeven in de RWS administratie en op rapportages.

Als RWS werk als *ondernemer* verricht, is de btw op inkopen aftrekbaar en vormt geen onderdeel van de kosten. De btw op bijdrage van derden wordt afgedragen en vormt geen onderdeel van de opbrengst.

4.3 Gemeenten en provincies en btw

Ook gemeenten en provincies kennen, net als RWS, twee 'rollen': overheid en ondernemer. Wanneer RWS een bijdrage verstrekt aan een gemeente of provincie is het van belang om vooraf te bepalen welke btw-regels van toepassing zijn. Dit heeft namelijk invloed op de contractuele afspraken met deze lagere overheden en de hoogte van de bijdrage die RWS gaat vergoeden.

4.3.1 BTW-Compensatiefonds

Indien provincies en gemeenten werk uitbesteden, zijn zij btw verschuldigd. Hierdoor wordt het uitbesteden van werkzaamheden al gauw duurder dan het zelf uitvoeren van werkzaamheden, zoals onderhoud van straten of gemeente-/provinciegebouwen. Omdat op het uitbesteede werk wel btw wordt betaald en bij (eigen) interne uitvoering niet, werd een goede afweging tussen het zelf uitvoeren of uitbesteden van activiteiten verstoord doordat de btw niet aftrekbaar was. Het BCF beoogt een eind te maken aan de versturende werking van de btw. Het fonds compenseert provincies en gemeenten voor de btw over uitbesteed werk.

In 2003 is het BCF opgericht. Bij het BCF kunnen gemeenten, provincies en regionale openbare lichamen (de zogeheten kaderwetgebieden) de door hen betaalde btw onder voorwaarden terugontvangen. Gemeenten en provincies kunnen voor de uitvoering van hun overheidstaak (en niet-ondernemerstaak) btw op inkoopfacturen claimen uit het BCF. Dit heeft tot gevolg dat de btw voor deze instellingen niet meer kostenverhogend werkt, waardoor de kosten per saldo lager uitvallen.

Gemeenten, provincies en kaderwetgebieden kunnen – onder voorwaarden – de btw op inkoopfacturen voor hun overheidsactiviteiten claimen uit het BTW-Compensatiefonds.

Concreet kunnen gemeenten en provincies onder de volgende voorwaarden btw compenseren uit het BCF:

1. De kosten zijn toe te rekenen aan activiteiten die de gemeente of provincie maakt als overheid of niet-ondernemer;
2. De btw is op factuur aan de gemeente of provincie in rekening gebracht (m.a.w. er moet zichtbare btw op de factuur staan);
3. Aan de gemeente of provincie wordt de prestatie geleverd;
4. Het betreft geen verstrekking aan een individuele derden, zoals bijvoorbeeld werk op grondgebied van RWS.

Voor specifieke kosten is de compensatie van btw uitgesloten (deze gevallen zijn opgenomen in artikel 4 van de Wet op het BTW-compensatiefonds).

BCF is bestemd voor provincies, gemeenten en kaderwetgebieden en niet voor bijvoorbeeld waterschappen of onderdelen van de Rijksoverheid.

De werking van het BCF

Het BCF is indertijd budgettair neutraal ingevoerd door een uitname uit het Gemeente- en Provinciefonds. Vanaf dat moment moeten nieuwe geldstromen voor nieuwe taken voor gemeenten en provincies worden genetteerd: de geldstroom vanuit het Rijk moet worden gesplitst in een deel dat rechtstreeks naar de gemeenten / provincies gaat en een deel dat via het BCF naar de gemeenten / provincies gaat. Die btw-component wordt in het BCF gestort.

Als een vakdepartement een bedrag op de begroting heeft staan bedoeld voor gemeenten of provincies, dan is het belangrijk om na te gaan of er sprake is van compensabele btw. Deze compensabele btw moet namelijk gestort worden in het BCF en dient niet via departementale begrotingen naar decentrale overheden gaan. Gebeurt dit wel, dan is er sprake van een dubbele budgettering: decentrale overheden ontvangen in dit geval een vergoeding voor btw vanuit het vakdepartement en vanuit het BCF.

Het argument van gemeentes en provincies dat de btw declarabel dient te zijn bij het Rijk omdat het fonds slechts gevuld wordt vanuit een korting uit het Gemeente- en Provinciefonds snijdt geen hout. Het BCF wordt namelijk ook gevuld vanuit de vakdepartementen van de Rijksoverheid.

4.3.2 Bijdrage RWS aan lagere overheden

Het kunnen compenseren van btw betekent dat de kosten van uitbestede (infrastructurele werkzaamheden) voor de gemeenten en provincies beperkt blijven tot de netto kosten. De in de uitbesteding begrepen btw wordt door het BCF gecompenseerd. Deze compensatiemogelijkheid geldt ook in die gevallen, waarbij het Rijk geheel of gedeeltelijk bijdraagt in de kosten. Nu de btw voor de provincies en gemeenten niet meer tot de kosten gerekend kan worden, komt de btw ook niet meer voor (kosten)vergoeding in aanmerking. Om deze reden moeten sinds 2008 alle uitkeringen aan provincies en gemeenten exclusief btw worden verstrekt.

RWS kan te maken krijgen met de financiële gevolgen van het BCF, bijvoorbeeld wanneer het Rijk een bijdrage of subsidie aan een gemeente of provincie verstrekt voor te realiseren infrastructuurle voorzieningen die in eigendom zijn van de gemeente of provincie in kwestie. De btw die de gemeente en provincie betaalt voor de aanleg van infrastructuurle voorzieningen waarvan zij het eigendom of feitelijk gebruik / feitelijke beschikkingsmacht heeft, kan zij vergoed krijgen uit het BCF.

Als RWS een bijdrage of vergoeding verstrekt aan gemeenten of provincies, dan is het belangrijk om na te gaan of er sprake is van compensabele btw. Compensabele btw is geen subsidiabele kostenpost.

BTW die voor een gemeente of provincie compensabel is, komt niet voor (kosten)vergoeding door RWS in aanmerking. RWS vergoed dan slechts het netto bedrag.

Wanneer RWS bijdraagt aan projecten van gemeenten en provincies, spreek dan *altijd bedragen exclusief btw* af. Hiermee voorkom je dat RWS teveel betaalt aan de gemeenten en provincies, en voorkom je dat zij de btw dubbel vergoed krijgt van het Rijk: één keer als vergoeding van RWS en één keer uit het BCF. Eventueel kan ook een passage worden toegevoegd die neerkomt op het volgende: "de btw die voor compensatie in aanmerking komt maakt geen onderdeel uit van de vergoeding die RWS betaalt". De provincie of gemeente is, als ontvanger van de bijdrage van RWS, de partij die moet bepalen in hoeverre hij btw moet factureren aan RWS.

Ook wanneer IenM rechtstreeks budget beschikbaar stelt aan gemeenten of provincies, dan maakt compensabele btw geen onderdeel uit van dit budget.

Provincies en gemeenten ontvangen van IenM een budget exclusief btw, er vanuit gaande dat zij de btw op hun kosten kunnen compenseren.

Afkoopsom infrastructuur rond Máximakanaal: met of zonder btw?

RWS heeft omlegging van de Zuid-Willemsvaart gerealiseerd door de aanleg van een volledig nieuwe vaarweg – het Máximakanaal - tussen de Maas en Den Dungen. Door de omlegging is de bestaande water- en weginfrastructuur doorsneden. De wegenstructuur wordt tijdens de aanleg hersteld door middel van bruggen of parallelvoorzieningen, en delen zullen vervallen. Delen van de infrastructuur worden na realisatie overgedragen aan de beheerders: twee gemeenten, een provincie, een waterschap en Natuurmonumenten. RWS heeft in het kader van deze overdracht nadere afspraken gemaakt over het beheer en onderhoud. Een van de onderdelen hiervan is dat RWS aan de wegbeheerders een afkoopsom voor beheer en onderhoud zal betalen volgens het “nieuw voor oud” principe. De resultaten van de beheerkosten van vóór de aanleg van het Máximakanaal voor de wegbeheerders wordt vergeleken met de beheer-kosten ná aanleg. Het verschil vormt de afkoopsom. Moet RWS ook de btw-component vergoeden aan de wegbeheerders?

De lokale wegbeheerders krijgen het eigendom of feitelijk gebruik van de weginfrastructuur. Betekent dit dat zij optreden als overheid en de btw op de toekomstige beheer- en onderhoudskosten kunnen compenseren? Het antwoord daarop is “ja”. Het beheer en onderhoud is een prestatie aan de wegbeheerders, en niet aan RWS. De wegbeheerders zijn immers de gebruiker van deze infrastructuur. Gemeenten en provincies kunnen de btw op de kosten voor het door hen uitbestede beheer- en onderhoudswerk compenseren.

Het kunnen compenseren van btw betekent dat de kosten voor de gemeenten en provincie beperkt blijven tot de netto kosten. De btw komt daarom niet voor (kosten)vergoeding door RWS in aanmerking. RWS betaalt aan gemeenten en provincie een afkoopsom zonder btw. Natuurmonumenten kan eveneens de btw op haar kosten verrekenen, ook aan hen vergoedt RWS geen btw. Het waterschap heeft echter geen mogelijkheid om de btw op zijn kosten te compenseren of verrekenen. RWS vergoedt daarom aan het waterschap een afkoopsom voor de beheerkosten inclusief de btw-component.

Het “nieuw voor oud” principe leidt ertoe dat RWS niet alleen betaalt, maar van sommige wegbeheerders een afkoopsom ontvangt. Ook deze ontvangst is zonder btw. Er is immers geen sprake van een prestatie aan RWS.

4.4 Begrotingsregels

De werking van het BCF volgt uit de wet. Daarnaast wordt er in onder andere begrotingsregels aandacht aan besteed. Deze regels komen erop neer dat alle uitkeringen van het Rijk aan gemeenten en provincies ontdaan moeten worden van compensabele btw.

Sinds 2008 bestaan er begrotingsregels die voorschrijven dat de BCF-claims van de lagere overheden als gevolg van IenM-handelen bovenlangs via de begroting van IenM zullen worden vergoed aan het BCF. Het Rijk, waaronder ook IenM, zorgt voor een volledige dekking van de geldstroom inclusief de btw-component: compensabele btw wordt gestort in het BCF en de vergoeding aan provincie of

gemeente is exclusief de compensabele btw. Het eventueel te behalen voordeel voor een gemeente of provincie, namelijk het compenseren van de btw, wordt uiteindelijk altijd betaald wordt door het ministerie van IenM. En dat is iets wat RWS, en zeker ook de gemeente of provincie, zich niet altijd realiseert.

Wees je ervan bewust dat voor de projecten waaraan RWS bijdraagt, en waarvoor een provincie of gemeente het werk uitbesteed, het werk niet goedkoper is door compensabele btw.

Het Rijk zorgt voor volledige dekking van de geldstroom inclusief de btw-component:

- IenM draagt de btw-component, die voor compensatie in aanmerking komt, af aan de begroting van het BCF; en
- RWS betaalt aan de provincie of gemeente een bijdrage exclusief de te compenseren btw.

De afdracht van de btw-component aan de begroting van het BCF gaat ten laste van het door het Rijk beschikbaar gestelde budget. Hieronder de regels op een rij:

- Bedragen op de rijksbegroting en dus ook de toegezegde rijksbijdrage bij de projecten zijn inclusief btw.
- Provincies en gemeenten mogen in sommige gevallen een beroep doen op het BCF om de door hen afgedragen btw terug te vorderen.
- IenM is verplicht (begrotingsregel) het btw-compensabele deel van de IenM-bijdrage te storten in het BCF en de bijdrage aan het project netto naar de provincie- en/of gemeente over te boeken.
- De omvang van het btw-compensabele deel wordt bepaald op basis van een raming die de provincie / gemeente opstelt en die getoetst wordt door IenM.
- De provincie / gemeente kan de compensabele btw op basis van daadwerkelijke betaalde rekeningen terugvragen bij het BCF.
- Verrekening achteraf met IenM vindt niet plaats.

RWS kan een gemeente of provincie niet verbieden om btw te compenseren, dit komt immers op hetzelfde neer als het verbieden om de wet na te leven. Het is aan de gemeente en provincie om btw die voor compensatie in aanmerking komt ook daadwerkelijk vergoedt te krijgen uit het BCF, zij zijn daar zelf verantwoordelijk voor en dragen ook de financiële gevolgen daarvan. De begrotingsregel -inclusief het netteren van de vergoeding aan de gemeente en provincie- blijft zonder meer van kracht, ook als de btw niet wordt gecompenseerd. Het niet compenseren door gemeente of provincie ontslaat IenM niet van zijn verplichting om de btw-component af te storten in de begroting van het BCF.

Overdracht Fries-Groningse kanalen zorgt voor extra btw kosten

Begin 2014 is de hoofdvaarweg Lemmer-Delfzijl - bestaande uit het Prinses Margrietkanaal, Van Starckenborghkanaal en Eemskanaal - in beheer en eigendom overgedragen van provincies naar Rijk. Dit heeft ook gevolgen voor de btw-heffing en btw-compensatie door de provincies.

Voorheen waren de provincies eigenaar en kregen zij de btw op de kosten voor de hoofdvaarweg en daarmee samenhangende voorzieningen vergoedt uit het BCF. De beheer- en onderhoudskosten werden al betaald door RWS aan de provincies, RWS vergoede tot 2014 de kosten zonder btw. Nu de hoofdvaarweg echter in

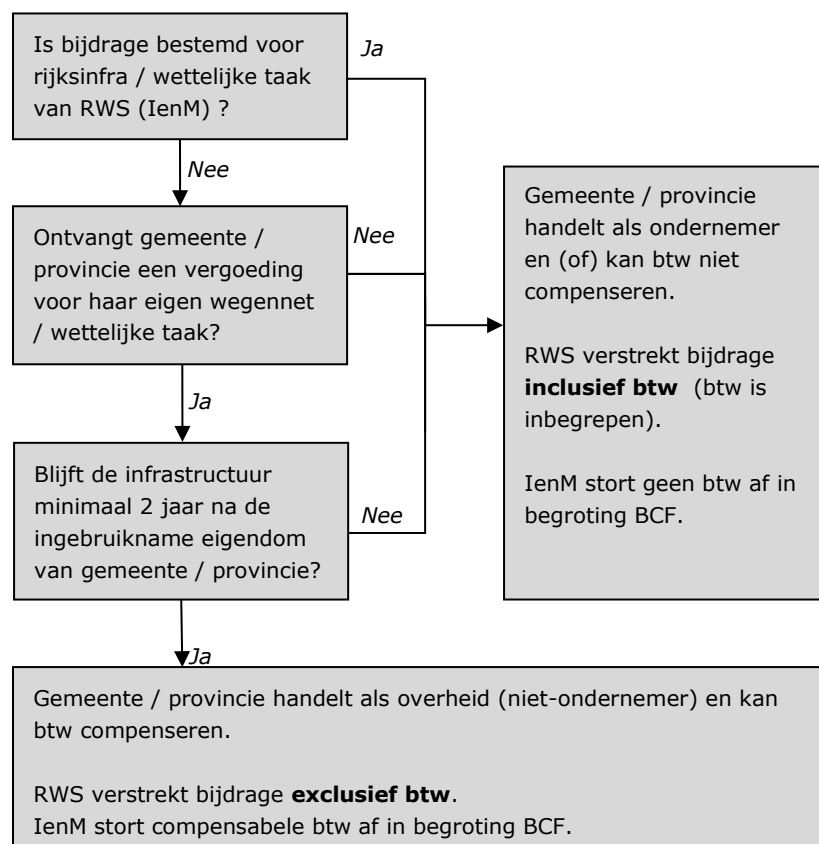
eigendom is overgedragen wordt RWS geconfronteerd met kosten inclusief btw. De btw op de kosten die RWS maakt voor zijn eigen hoofdvaarweg zijn immers een niet verrekenbare kostenpost, omdat RWS optreedt als overheid. In de IenM-begroting is geen rekening gehouden met deze btw kosten.

RWS betaalde in het verleden kosten zonder btw. IenM had echter ook geld gestort in het BCF, als eeuwigdurende afkoopsom voor de btw die de provincies gaan compenseren voor de kosten aan de kanalen. Nu de provincies de btw niet meer kunnen claimen uit het BCF en RWS de btw-kosten zelf moet betalen, wil RWS ook het budget uit het BCF terug om daarmee zijn kosten te dekken. Voor het reguliere beheer en onderhoud heeft IenM de btw-component uiteindelijk naar rato terugontvangen uit het BCF.

Voor de investeringen in bruggen en kunstwerken over de hoofdvaarweg Lemmer-Delfzijl moeten de provincies echter de btw op de (reeds gemaakte) kosten alsnog in rekening brengen aan RWS. Dit is voor RWS een onverwachte en onaangename rekening die uit eigen zak betaald zal moeten worden.

4.5 Samenvattend schema bijdrage aan lagere overheden

RWS moet vooraf bepalen of de bijdrage die hij gaat betalen aan een provincie of gemeente exclusief of inclusief btw is. Onderstaande beslisboom kan worden gebruikt om dit te bepalen:



5 Administratieve verwerking

RWS voert twee administraties, een GVKA- en BLS-administratie, op basis waarvan periodiek één centrale btw-aangifte wordt gedaan. Dit hoofdstuk beschrijft de administratieve verwerking van de inkopen en verkopen die voor zowel de GVKA- als de BLS-administratie hetzelfde is. Het moment van de ontvangst van de inkoopfactuur en het verzenden van de verkoopfactuur is bepalend voor het al dan niet meenemen van het bedrag aan btw in de btw-aangifte. Een juiste vastlegging van de inkopen en verkopen van RWS begint echter al bij het maken van de afspraken met de opdrachtnemers en opdrachtgevers. Op het moment dat de afspraken worden gemaakt en vastgelegd in SAP moet al duidelijk zijn of de btw voor RWS verrekenbaar is en of over de ontvangen vergoeding btw moet worden berekend.

In de tekst van dit hoofdstuk wordt het gebruik van btw-codes in SAP toegelicht. Een overzicht van alle btw-codes inclusief een nadere uitleg en omschrijving is opgenomen in paragraaf 5.5.

5.1 RWS als overheid

Wanneer RWS als overheid optreedt, is de btw een kosten- en opbrengstverhogende component. De btw op de inkopen kan niet op de aangifte worden verrekend. RWS heeft geen recht op teruggaaf. De bijdrage van derden wordt zonder zichtbare btw op de uitgaande facturen vermeld; RWS draagt de btw niet af aan de fiscus. Om te zorgen dat de btw niet wordt meegenomen in de btw-aangifte, moet in de situatie dat RWS als overheid optreedt, gebruik worden gemaakt van specifieke btw-codes. Het gebruik van de juiste btw-codes bij de inkopen en verkopen van RWS zorgt ervoor de juiste bedragen worden meegenomen in de btw-aangifte.

5.1.1 *Inkopen als overheid in SAP*

RWS ontvangt van een leverancier, die is gevestigd in Nederland, een factuur met daarop 21%, 6% of 0% btw of een vermelding dat de prestatie is vrijgesteld van btw. RWS handelt als overheid en heeft dus geen recht op aftrek van deze btw. De btw op de factuur is kostenverhogend en wordt niet meegenomen in de btw-aangifte.

Btw-code op inkopen* als overheid: VJ, VA, VZ of V0.
Inkoopfactuur binnen NL wordt niet meegenomen in de btw-aangifte.

* In dit hoofdstuk worden de inkopen van in Nederland gevestigde leveranciers beschreven, voor buitenlandse transacties wordt verwezen naar hoofdstuk 12.

Hierna wordt de administratieve verwerking van de inkopen in SAP, vanaf het eerste moment van vastleggen tot en met de factuurontvangst, beschreven:

1. Aanvraag Tot Bestellen (ATB)
2. Bestelling
3. Prestatieverklaring
4. Ontvangst inkoopfactuur
5. Ontvangst lightfactuur

1: Aanvraag Tot Bestellen

De raming van de inkoop wordt in SAP vastgelegd als Aanvraag Tot Bestellen (ATB). Bij het aanleggen van een ATB wordt geen btw-code vastgelegd. Een ATB wordt voor het bedrag inclusief de inbegrepen btw vastgelegd.

2: Bestelling

Op het moment dat de inkoopopdracht definitief aan een leverancier wordt verstrekt, worden door de inkoopondersteuner één of meerdere ATB's omgezet in een bestelling. Een bestelling wordt voor een bedrag exclusief btw vastgelegd. Daarbij moet ook de juiste btw-code worden geselecteerd. De btw-code bepaalt of het bedrag wordt verhoogd met btw, en of de btw voor RWS kostenverhogend of verrekenbaar is.

De btw-codes die worden gebruikt voor inkoop als overheid binnen Nederland zijn:

- VJ: leverancier brengt 21% btw in rekening
- VA: leverancier brengt 6% btw in rekening
- V0: leverancier brengt 0% btw in rekening
- VZ: leverancier brengt geen btw in rekening, bijvoorbeeld bij subsidies of vrijgestelde prestaties

3: Prestatieverklaring

De prestatieverklaring (PV) wordt in SAP gegeven voor het bedrag exclusief de btw dat door de leverancier in rekening wordt gebracht. Dit ongeacht welke btw-code is gebruikt bij het vastleggen van de bestelling. Op het moment dat de PV in SAP wordt geboekt, wordt aan de hand van de gebruikte btw-code het bedrag exclusief btw omgerekend naar een bedrag waar de btw is inbegrepen en ten laste van het project c.q. de afdeling geboekt.

Een veel voorkomend voorbeeld is een inkoop waarbij de leverancier 21% btw in rekening brengt en die in SAP is vastgelegd met code VJ. Bij het boeken van de PV wordt het bedrag, verhoogd met 21% btw, als kosten geboekt. De journaalpost in SAP is als volgt:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	4.**.**.**	Kosten (of rubriek 0 in geval van activa)	121%
credit	1.70.95.25	Nog te ontvangen facturen	121%

Bij het boeken van de PV zorgt de btw-code voor de boeking van het juiste kostenbedrag. Deze boeking heeft geen effect op de btw-aangifte.

4: Ontvangst inkoopfactuur

Een door RWS ontvangen inkoopfactuur wordt door de medewerker van FA voor het bedrag exclusief btw geboekt op de juiste bestelling. In SAP is bij het boeken van de inkoopfactuur de btw-code van de bestelling zichtbaar. De bij de bestelling gebruikte btw-code is leidend, SAP berekent op basis van deze code automatisch het belastingbedrag. Kleine afrondingsverschillen in het btw-bedrag worden hersteld bij de automatisch gegenereerde journaalpost.

Let op! De btw-code mag bij het boeken van de inkoopfactuur nooit zonder overleg met Inkoop (stap 2) handmatig aangepast worden. Het kan namelijk zo zijn dat de

leverancier een foute factuur aan RWS heeft gestuurd met het verkeerde btw-bedrag, bijvoorbeeld met btw (VJ) in plaats van zonder btw (VZ). In de situatie dat bij het aanmaken van een bestelling de verkeerde btw-code is gebruikt, zal de inkoopondersteuner dit in SAP moeten aanpassen. In de situatie waarbij het door de leverancier gefactureerde btw-bedrag significant afwijkt van het door SAP berekende btw-bedrag, moet in overleg met Inkoop worden besloten of de factuur retour wordt gezonden. Pas daarna kan de factuur op de juiste wijze in SAP worden geboekt.

De journaalpost die hierbij door SAP wordt gemaakt, uitgaande van het voorbeeld waar een bestelling is vastgelegd met btw-code VJ voor 21% btw, is de volgende:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	1.70.95.25	Nog te ontvangen facturen	121%
credit	**.*.*.*	Crediteur X (met 1.70.10.** crediteuren)	121%

Bij het boeken van de factuur zorgt onder andere de btw-code voor de boeking van het juiste factuurbedrag. Omdat RWS optreedt als overheid heeft deze boeking geen effect op de btw-aangifte. De uiteindelijke betaling van de inkoopfactuur vindt plaats voor het bedrag inclusief in rekening gebrachte btw.

5: Ontvangst lightfactuur

Een door RWS ontvangen lightfactuur van een in Nederland gevestigde leverancier wordt door de medewerker van FA voor het bedrag inclusief btw geboekt op de juiste rubricering. Lightfacturen worden altijd met btw-code VZ geboekt voor het totale bedrag (dus inclusief btw), tenzij het inkopen met betrekking tot ondernemersactiviteiten of zeeschepen betreft.

Het boeken van een lichtfactuur vindt plaats zodra de prestatieverklaring is gegeven. Bij ultralichtfacturen wordt de factuur direct geboekt. De journaalpost die bij het accorderen van de factuur (via een stap in de workflow) door SAP gemaakt wordt, uitgaande van het voorbeeld van een factuur met 21% btw, is de volgende:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	4.**.**.**	Kosten	121%
credit	**.**.*	Crediteur X (met 1.70.10.** crediteuren)	121%

Omdat RWS optreedt als overheid heeft deze boeking geen effect op de btw-aangifte. De uiteindelijke betaling van de lightfactuur vindt plaats voor het bedrag inclusief in rekening gebrachte btw.

5.1.2 Verkopen als overheid in SAP

De financiële bijdragen en vergoedingen die RWS van derden ontvangt worden hierna aangeduid als verkopen. Als RWS handelt als overheid, wordt geen btw geheven over de (te) ontvangen bijdragen/vergoedingen. De btw op de inkoop is wel inbegrepen in het door te berekenen bedrag. Deze maakt immers onderdeel uit van de kosten die RWS (deels) gaat doorberekenen aan derden.

RWS stuurt aan de debiteur (afnemer) een factuur zonder zichtbare btw. In de btw-aangifte wordt dan ook geen btw meegenomen.

Btw-code op verkopen als overheid: AZ of AY.
Verkoopfactuur wordt niet meegenomen in de btw-aangifte.

Hierna wordt de administratieve verwerking van de verkopen in SAP, vanaf het eerste moment van vastleggen tot en met de betaling van de vordering, beschreven:

1. Aanvraag Tot Opbrengsten / verkoopofferte
2. Ontvangstrecht / verkooporder
3. Verzending uitgaande factuur (vordering)
4. Ontvangst betaling zonder vordering

1: Aanvraag tot Opbrengsten / verkoopofferte

Bij de eerste aanleg van een opbrengst en ontvangstaak in het contractendossier is btw nog niet relevant. De raming ontvangsten wordt vastgelegd in SAP als Aanvraag Tot Opbrengst (ATO). Bij het aanleggen van een ATO, in SAP aangeduid als verkoopofferte, wordt het btw-bedrag automatisch bepaald aan de hand van de gekozen debiteur en artikel.

Op het tabblad facturatie document wordt dit weergegeven in het veld belastingclassificatie. Controleer altijd aan de hand van het door SAP berekende belastingbedrag en het veld belastingclassificatie of hier de juiste code staat vermeld. Deze kan handmatig worden aangepast. Bij het opstellen van de overeenkomst kan desgevraagd advies bij de medewerker FA worden ingewonnen voor het te hanteren btw-code.

2: Ontvangstrecht / verkooporder

Op het moment dat de overeenkomst wordt ondertekend of afspraak op andere wijze schriftelijk wordt bevestigd en verzonden, wordt de ATO (verkoopofferte) omgezet in een ontvangstrecht. Het ontvangstrecht wordt in SAP aangeduid als verkooporder. Controleer of het btw-advies, desgevraagd ingewonnen bij de medewerker FA, is overgenomen als belastingclassificatie op het tabblad facturatie document.

Een verkooporder wordt voor een bedrag inclusief de inbegrepen btw vastgelegd. Omdat RWS optreedt als overheid wordt door SAP geen btw-bedrag berekend. De btw-classificatie bepaalt of het bedrag wordt verhoogd met btw, en of de btw opbrengstverhogend of verrekenbaar is voor RWS.

3: Verzending uitgaande factuur (vordering)

Het facturatievoorstel wordt vrijgegeven op basis van het ontvangstrecht. Het facturatievoorstel wordt door de medewerker FA omgezet in een uitgaande factuur. Deze factuur wordt verzonden aan de debiteur en creëert daarmee voor RWS een vordering.

De te gebruiken btw-code bij uitgaande facturen voor overheidsactiviteiten is doorgaans AZ, "af te dragen btw niet van toepassing". Op de factuur wordt dan geen btw vermeld. Het bedrag moet zonder btw worden geregistreerd en geboekt. Op de factuur mag geen vermelding van btw staan, ook niet de tekst "inclusief btw".

Wanneer RWS in zijn rol als overheid – onterecht - btw in rekening brengt of specificeert op de factuur dan moet hij deze btw afdragen aan de fiscus. Het enkel vermelden van het woord “btw” op de factuur kan al leiden tot het verschuldigd zijn van btw.

De btw-codes die gebruikt worden voor verkopen als overheid zijn:

- AZ: RWS brengt aan debiteuren binnen Nederland geen zichtbare btw in rekening
- AY: RWS brengt aan debiteuren binnen EU maar buiten Nederland geen zichtbare btw in rekening

Een veel voorkomend voorbeeld is een verkoop, waarbij RWS externe kosten heeft gemaakt inclusief 21% btw, en in SAP is vastgelegd met code AZ. De btw moet dan ook in het totaal te factureren bedrag worden meegenomen en wordt onderdeel van het te factureren bedrag. De journaalpost bij het boeken van de vordering in SAP is als volgt:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	**.*.*.**	Debiteur X (met 1.50.10.** debiteuren)	121%
credit	8.*0.*0.**	Opbrengsten	121%

Het reguliere vorderingenproces wordt in principe afgerond bij de (bank)ontvangst van het openstaande bedrag. De bankontvangst wordt afgeletterd tegen de openstaande vorderingen.

4: Ontvangst betaling zonder vordering

Het komt voor dat RWS een bedrag op zijn bankrekening ontvangt, waar geen vordering tegenover staat. Eerst moet worden nagegaan of terecht geen vordering is vastgelegd. Vervolgens is van belang of in het ontvangen bedrag verrekenbare btw is opgenomen. Wanneer de ontvangst gerelateerd is aan een overheidsactiviteit, wordt deze met btw-code AZ geboekt.

5.2 RWS als ondernemer

Wanneer RWS als ondernemer optreedt is de btw een verrekenbare component. RWS heeft recht op teruggaaf; de btw op de inkopen kan op de aangifte worden teruggevraagd. De btw op de bijdrage van derden wordt zichtbaar op de uitgaande facturen vermeld. RWS draagt de btw af aan de fiscus. Om te zorgen dat de btw op de juiste wijze in de btw-aangifte wordt meegenomen, moet in de situatie dat RWS optreedt als ondernemer gebruik worden gemaakt van specifieke btw-codes in SAP. Het gebruik van de juiste btw-codes bij de inkopen en verkopen van RWS zorgt ervoor dat de juiste bedragen worden meegenomen in de btw-aangifte.

5.2.1 Inkopen als ondernemer in SAP

RWS ontvangt van een leverancier, die is gevestigd in Nederland, een factuur met daarop 21%, 6% of 0% btw dan wel een vermelding dat de prestatie is vrijgesteld van btw. RWS handelt als ondernemer en zal dus moeten vaststellen of recht op aftrek van btw bestaat. Aftrek van btw is mogelijk als de kosten zijn toe te rekenen aan btw-belaste activiteiten. Als sprake is van een btw-vrijgestelde handeling (bijv. verhuur onroerend goed) is de btw niet aftrekbaar.

Btw-code op inkopen* als ondernemer: V4, V1, VZ of V0.
Inkoopfactuur binnen NL wordt meegenomen in de btw-aangifte.

* In dit hoofdstuk worden de inkopen van in Nederland gevestigde leveranciers beschreven, voor buitenlandse transacties wordt verwezen naar hoofdstuk 12.

Als bij inkopen als ondernemer het lightproces wordt gevolgd, heeft dit gevolgen voor het gebruik van btw-codes bij het boeken van de factuur. Bij het registreren van de lightfactuur wordt standaard de btw-code VZ gebruikt. Bij inkopen als ondernemer moet de prestatieverklaarder zelf actie ondernemen om de code VZ te laten aanpassen in de juiste btw-code, zie ook hierna bij stap 5.

Hierna wordt de administratieve verwerking in SAP van de inkopen, vanaf het eerste moment van vastleggen tot en met de factuurontvangst, beschreven:

1. Aanvraag Tot Bestellen (ATB)
2. Bestelling
3. Prestatieverklaring
4. Ontvangst inkoopfactuur
5. Ontvangst lightfactuur

1: Aanvraag Tot Bestellen

De raming van de inkopen wordt in SAP vastgelegd als Aanvraag Tot Bestellen (ATB). Bij het aanleggen van een ATB wordt geen btw-code vastgelegd. Een ATB wordt voor het bedrag inclusief de inbegrepen btw vastgelegd. Maar omdat de btw een verrekenbare post en geen kostenverhogende component is, moet dit duidelijk in de toelichting worden vermeld. Bij voorkeur aangeven welke btw-code gebruikt moet worden bij de bestelling.

2: Bestelling

Op het moment dat de inkoopopdracht definitief aan een leverancier wordt verstrekt, worden door de inkoopondersteuner één of meerdere ATB's in een bestelling omgezet. Een bestelling wordt voor een bedrag exclusief btw vastgelegd. Daarbij moet ook de juiste btw-code worden geselecteerd. De btw-code bepaalt of het bedrag met btw wordt verhoogd, en of de btw kostenverhogend of verrekenbaar is voor RWS.

De btw-codes die gebruikt worden voor inkopen als ondernemer binnen Nederland zijn:

- V4: leverancier brengt 21% btw in rekening
- V1: leverancier brengt 6% btw in rekening
- V0: leverancier brengt 0% btw in rekening
- VZ: leverancier brengt geen btw in rekening, bijvoorbeeld bij vrijgestelde prestaties

3: Prestatieverklaring

De prestatieverklaring (PV) wordt in SAP gegeven voor het bedrag exclusief de btw dat door de leverancier in rekening wordt gebracht. Dit ongeacht welke btw-code is gebruikt bij het vastleggen van de bestelling. Op het moment dat de PV in SAP wordt geboekt, wordt aan de hand van de gebruikte btw-code het bedrag exclusief btw ten laste van het project c.q. afdeling geboekt.

Een veel voorkomend voorbeeld is een inkoop waarvoor de leverancier 21% btw in rekening heeft gebracht en die in SAP is vastgelegd met code V4. Bij het boeken van de PV wordt het bedrag exclusief 21% btw als kosten geboekt. De btw op de te verwachten factuur wordt niet als kosten geboekt. De journaalpost in SAP is als volgt:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	4.**.**.**	Kosten (of rubriek 0 in geval van activa)	100%
credit	1.70.95.25	Nog te ontvangen facturen	100%

Uitzondering vormen kosten die toerekenbaar zijn aan *btw-vrijgestelde prestaties*, deze worden voor het bedrag inclusief de inbegrepen btw (121%) geboekt. Hiervoor wordt code VZ gebruikt.

4: Ontvangst inkoopfactuur

Een door RWS ontvangen inkoopfactuur wordt door de medewerker van FA voor het bedrag exclusief btw geboekt op de juiste bestelling. In SAP is bij het boeken van de inkoopfactuur de btw-code van de bestelling zichtbaar en omdat RWS optreedt als ondernemer heeft deze boeking effect op de btw-aangifte. De bij de bestelling gebruikte btw-code is leidend, SAP berekent op basis van deze code automatisch het verrekenbare belastingbedrag. Kleine afrondingsverschillen in het btw-bedrag worden hersteld bij de automatisch gegenereerde journaalpost.

Let op! De btw-code mag bij het boeken van de inkoopfactuur nooit zonder overleg met de inkoopondersteuner (stap 2) handmatig aangepast worden. Het kan namelijk zo zijn dat de leverancier een foute factuur aan RWS heeft gestuurd met het verkeerde btw-bedrag, bijvoorbeeld met btw (V4) in plaats van zonder btw (VZ). In de situatie dat bij het aanmaken van een bestelling een verkeerde btw-code is gebruikt, zal Inkoop dit in SAP aan moeten passen. In de situatie waarbij het door de leverancier gefactureerde btw-bedrag significant afwijkt van het door SAP berekende btw-bedrag, moet in overleg met Inkoop worden besloten of de factuur retour wordt gezonden. Pas daarna kan de factuur op de juiste wijze in SAP worden geboekt.

De journaalpost die door SAP wordt gemaakt, uitgaande van het voorbeeld waar een bestelling is vastgelegd met btw-code V4 voor btw-belaste activiteiten tegen 21% btw, is de volgende:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	1.70.95.25	Nog te ontvangen facturen	100%
debet	1.70.30.30	Te vorderen BTW	21%
credit	**.**.**	Crediteur X (met 1.70.10.** crediteuren)	121%

Bij het boeken van de factuur zorgt onder andere de btw-code voor de boeking van het juiste factuurbedrag. De uiteindelijke betaling van de inkoopfactuur vindt plaats voor het bedrag inclusief in rekening gebrachte btw.

5: Ontvangst lichtfactuur

Een door RWS ontvangen lichtfactuur van een in Nederland gevestigde leverancier wordt door de medewerker van FA voor het bedrag inclusief btw geboekt op de juiste rubricering.

Let op! Lightfacturen met betrekking tot ondernemersactiviteiten worden niet met btw-code VZ geboekt. Er is immers recht op teruggaaf van het btw-bedrag op de lightfactuur. Daarvoor moet in SAP een andere btw-code worden gebruikt. Bij ondernemersactiviteiten wordt geadviseerd (nagenoeg) geen gebruik te maken van het lightproces.

Lightfacturen worden standaard met btw-code VZ geboekt. Als bij het accorderen van de factuur blijkt dat sprake is van inkopen als ondernemer, moet de factuur worden teruggestuurd naar de afdeling FA. Zij registreren de factuur dan met de juiste btw-code (V4 of V1). Het boeken van een lightfactuur vindt plaats zodra de prestatieverklaring is gegeven. Bij ultra lightfacturen wordt de factuur direct geboekt. De journaalpost die hierbij door SAP gemaakt wordt, uitgaande van het voorbeeld waar een factuur met 21% btw voor btw-belaste activiteiten is ontvangen, is de volgende:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	4.**.**.**	Kosten	100%
debet	1.70.30.30	Te vorderen BTW	21%
credit	**.**.**	Crediteur X (met 1.70.10.** crediteuren)	121%

Omdat RWS optreedt als ondernemer heeft deze boeking effect op de btw-aangifte. De uiteindelijke betaling van de lightfactuur vindt plaats voor het bedrag inclusief in rekening gebrachte btw.

5.2.2 Verkopen als ondernemer in SAP

Als RWS handelt als ondernemer, wordt over de (te) ontvangen bijdragen/vergoedingen btw geheven. Uitzondering zijn de prestaties die onder een vrijstelling of het 0%-tarief vallen, waarbij geen btw wordt geheven. In het geval van btw-belaste prestaties moet zichtbare btw op de factuur in rekening worden gebracht. De financiële bijdragen en vergoedingen die RWS ontvangt van derden worden hierna aangeduid als verkopen.

RWS verstuurt aan de debiteur (afnemer) een uitgaande factuur met zichtbare btw. Deze btw wordt in de btw-aangifte meegenomen en aan de Belastingdienst afgedragen.

Btw-code op verkopen* als ondernemer: A4, A1, A0 of AZ.
Verkoopfactuur wordt meegenomen in de btw-aangifte.

* In dit hoofdstuk worden de verkopen van in Nederland gevestigde debiteuren beschreven, voor buitenlandse transacties wordt verwezen naar hoofdstuk 12.

Hierna wordt de administratieve verwerking van de verkopen in SAP, vanaf het eerste moment van vastleggen tot en met de betaling van de vordering, beschreven:

1. Aanvraag Tot Opbrengsten / verkoopofferte
2. Ontvangstrecht / verkooporder
3. Verzending uitgaande factuur (vordering)
4. Ontvangst betaling zonder vordering

1: Aanvraag tot Opbrengsten / verkoopofferte

Bij de eerste aanleg van een opbrengst en ontvangstaak in het contractendossier is btw nog niet relevant. De raming ontvangsten wordt vastgelegd in SAP als Aanvraag Tot Opbrengst (ATO). Bij het aanleggen van een ATO, in SAP aangeduid als verkoopofferte, wordt het btw-bedrag automatisch bepaald aan de hand van de gekozen debiteur en het geselecteerde artikel.

Op het tabblad facturatiedocument wordt dit weergegeven in het veld belastingclassificatie. Controleer altijd aan de hand van het door SAP berekende belastingbedrag en het veld belastingclassificatie of hier de juiste code staat vermeld. Deze kan handmatig worden aangepast. Bij het opstellen van de overeenkomst kan desgevraagd advies bij de medewerker FA worden ingewonnen voor het te hanteren btw-code.

2: Ontvangstrecht / verkooporder

Op het moment dat de overeenkomst wordt ondertekend of afspraak op andere wijze schriftelijk wordt bevestigd en verzonden, wordt de ATO (verkoopofferte) omgezet in een ontvangstrecht. Het ontvangstrecht wordt in SAP aangeduid als verkooporder. Controleer of het btw-advies, desgevraagd ingewonnen bij de medewerker FA, is overgenomen als belastingclassificatie op het tabblad facturatiedocument.

Een verkooporder wordt voor een bedrag exclusief de inbegrepen btw vastgelegd. Omdat RWS optreedt als ondernemer wordt door SAP een btw-bedrag berekend. De btw-classificatie bepaalt of het bedrag wordt verhoogd met btw, en of de btw verrekenbaar is voor RWS.

3: Verzending uitgaande factuur (vordering)

Het facturatievoorstel wordt vrijgegeven op basis van het ontvangstrecht. Het facturatievoorstel wordt door de medewerker FA omgezet in een uitgaande factuur. Deze factuur wordt aan de debiteur verzonden. Daardoor ontstaat voor RWS een vordering. Wanneer RWS optreedt als btw-ondernemer moet btw op de uitgaande factuur worden vermeld.

De btw-codes die gebruikt worden voor verkopen als ondernemer aan een in Nederland gevestigde debiteur zijn:

- A4: RWS brengt 21% btw in rekening
- A1: RWS brengt 6% btw in rekening
- A0: RWS brengt 0% btw in rekening
- AZ: RWS brengt geen zichtbare btw in rekening, bijvoorbeeld bij vrijgestelde prestaties

Een veel voorkomend voorbeeld is een verkoop als ondernemer, waarbij RWS externe kosten heeft gemaakt inclusief 21% btw. In SAP is dit vastgelegd met code A4. De journaalpost bij het boeken van de vordering in SAP is als volgt:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	1.**.**.**	Debiteur X (met 1.50.10.** debiteuren)	121%
credit	8.50.10.**	Opbrengsten	100%
credit	1.70.30.03	Te betalen BTW 21%	21%

Het reguliere vorderingenproces wordt in principe afgerond bij de (bank)ontvangst van het openstaande bedrag. De bankontvangst wordt afgeletterd tegen de openstaande vorderingen.

Stap 4: Ontvangst betaling zonder vordering

Het komt voor dat RWS een bedrag op zijn bankrekening ontvangt, waar geen vordering tegenover staat. Eerst moet worden nagegaan of er terecht geen vordering is vastgelegd. Vervolgens is van belang of in het ontvangen bedrag verrekenbare btw is opgenomen. Wanneer de ontvangst gerelateerd is aan een ondernemersactiviteit, is het van belang dat deze met de juiste btw-code wordt geboekt. Bij twijfel altijd de btw-specialisten van RWS raadplegen.

5.3 RWS als overheid en ondernemer; het snijvlak

Wanneer RWS zowel als overheid en als ondernemer optreedt, is het deel van de btw met betrekking tot het ondernemersdeel een verrekenbare component. Dit komt veel voor als RWS bij de uitvoering van een Rijksproject ook extra werkzaamheden voor derden daarin meeneemt en daarvoor een bijdrage ontvangt van die derden. De inkopen en soms ook de verkopen zullen in de RWS administratie moeten worden gesplitst in twee delen: een overheidsdeel en ondernemersdeel. Om te zorgen dat in de btw-aangifte de btw op de juiste wijze wordt meegenomen, moet gebruik worden gemaakt van de juiste btw-codes. Het gebruik van de juiste btw-codes bij de inkopen en verkopen van RWS zorgt ervoor dat de juiste bedragen in de btw-aangifte worden meegenomen.

De uitgebreide beschrijving van de administratieve verwerking van RWS als overheid en ondernemer staat in de hiervoor beschreven paragrafen. In deze paragraaf zal dit daarom niet uitgebreid worden beschreven.

5.3.1 Inkopen als overheid en ondernemer in SAP

Bij inkopen die betrekking hebben op zowel overheids- als ondernemersactiviteiten wordt de inkoop in SAP opgesplitst in twee delen:

- één deel voor de overheidsactiviteit van RWS;
- één deel voor de ondernemersactiviteit van RWS.

De splitsing in een overheidsdeel en een ondernemersdeel is van belang voor de volgende stappen in het inkoopproces:

- Bestelling
- Prestatieverklaring
- Ontvangst inkoopfactuur
- Ontvangst lightfactuur

De bestelling bestaat uit minimaal twee posities. De bedragen exclusief btw van de aan de leverancier verstrekte opdracht worden als volgt verdeeld: een positie voor het overheidsdeel en een positie voor het ondernemersdeel. Deze splitsing vindt plaats op basis van de raming of specificatie die ten grondslag ligt aan de verstrekte opdracht. De onderverdeling is soms lastig te maken. Een gespecificeerde onderbouwing van de uiteindelijke opdracht is niet altijd aanwezig. Dit speelt bijvoorbeeld bij prestatie-, D&C- of DBFM-contracten. Vraag bij twijfel advies bij de btw-specialisten van RWS.

Naast de verdeling bij het aanmaken van de bestelling, moet vervolgens ook bij elke prestatieverklaring (PV) en factuur die op op deze bestelling wordt geboekt de verdeling overheid/ondernemer worden aangebracht.

De verdeling overheid/ondernemer, berekend op basis van de opdracht aan de leverancier, kan bijvoorbeeld als volgt worden vastgelegd in SAP:

- Percentage, % overheid en % ondernemer;
- Vaste bedragen, €x overheid en €x ondernemer.

Let op! Het uiteindelijke bedrag als ondernemer is maximaal het bedrag wat RWS aan bijdrage van derden ontvangt. Het uiteindelijk terug te vorderen btw op de inkopen mag per activiteit nooit meer zijn dan de af te dragen btw op de verkopen.

Indien splitsing van de activiteiten vooraf (bij het aanleggen van de bestelling) niet mogelijk is, is een praktische afspraak gemaakt. Die houdt in dat de prestatieverklaringen in eerste instantie worden geboekt op de positieregel 10 en pas bij verzending van de uitgaande factuur (vordering) of aan het einde van de uit te voeren werkzaamheden (inkopen) op de positieregel 20 worden geboekt. Hiermee wordt het terugvorderen en afdragen van btw zo dicht mogelijk bij elkaar gebracht.

Gedurende de looptijd van een project of de uitvoering van de werkzaamheden, kunnen zich wijzigingen voordoen die invloed hebben op de vooraf geraamde verdeling. In dat geval dient de verdeling tijdig aan de gewijzigde omstandigheden te worden aangepast.

5.3.2 *Verkopen als overheid en ondernemer in SAP*

Bij verkopen die betrekking hebben op zowel overheids- als ondernemersactiviteiten wordt de verkoop in SAP opgesplitst in twee delen:

- één deel voor de overheidsactiviteit van RWS;
- één deel voor de ondernemersactiviteit van RWS.

De splitsing in een overheidsdeel en een ondernemersdeel is van belang voor alle stappen in het verkoopproces:

- Aanvraag Tot Opbrengsten / verkoopofferte
- Ontvangstrecht / verkooporder
- Verzending uitgaande factuur (vordering)

De verkoopofferte en verkooporder bestaat uit minimaal twee posities waarbij de te ontvangen bedragen worden verdeeld: een positie voor het overheidsdeel en een positie voor het ondernemersdeel. Deze splitsing vindt plaats op basis van de afspraken die RWS gezamenlijk met de opdrachtgever zijn overeengekomen en zijn vastgelegd in een schriftelijk document. Geadviseerd wordt in deze situatie vooraf advies in te winnen bij de btw-specialisten van RWS.

5.4 Btw correcties

Het komt voor dat achteraf, na betaling of verzending van facturen, blijkt dat facturen niet met de juiste btw-codes zijn geboekt. Dit kan resulteren in een onjuiste btw-aangifte. Corrigeren van facturen die met een foutieve btw-code zijn geboekt, vindt plaats als:

- het een correctie van de af te dragen of terug te vorderen btw betreft;
- kosten/uitgaven moeten worden overgeboekt omdat de btw-code van de bestelling of lichtfactuur niet juist is;

- opbrengsten/ontvangsten moeten worden overgeboekt omdat de btw-code van de verkooporder of uitgaande factuur niet juist is.

Bij het corrigeren van inkoop- en lichtfacturen die met een verkeerde btw-code zijn geboekt, moet worden nagegaan wat de factuurdatum van de te corrigeren facturen is. Dit bepaalt vervolgens de wijze van corrigeren.

Uitgaande facturen worden altijd aan de bron gecorrigeerd. Btw-correcties vormen een onderdeel van het RWS correctieproces, te raadplegen via ARIS.

Tot slot is het mogelijk dat bij RWS sprake is van herziening, ook dit kan leiden tot een correctie in de RWS administratie.

5.4.1 Correcties inkoop- en lichtfacturen

Inkoop- en lichtfacturen met een factuurdatum in het huidige boekjaar, die zijn vastgelegd op een bestelling met een foutieve btw-code, moeten aan de bron worden gecorrigeerd. De correctie zorgt ervoor dat de terug te vorderen, te betalen of verlegde btw automatisch wordt meegenomen in de maandelijkse btw-aangifte.

Inkoop- en lichtfacturen met een factuurdatum in een voorgaand boekjaar, die zijn vastgelegd met een foutieve btw-code, worden bij voorkeur aan de bron gecorrigeerd. Wanneer dit niet (meer) mogelijk is, dan wordt het te corrigeren btw bedrag via een memoriaal in de administratie verwerkt. Correcties uit voorgaande jaren mogen niet automatisch in de maandelijkse btw-aangifte over het huidige jaar worden meegenomen. Correcties uit voorgaande jaren worden meegenomen in de suppletie-aangifte omzetbelasting, waarin na afloop van een boekjaar alle nagekomen btw-correcties aan de Belastingdienst worden voorgelegd. Overleg correcties uit voorgaande jaren daarom altijd met de btw-specialisten van RWS.

5.4.2 Correcties uitgaande facturen (vorderingen)

Correcties van uitgaande facturen, die zijn vastgelegd en verzonden met vermelding van foutieve btw, kunnen niet altijd meer worden gecorrigeerd. Neem altijd contact op met de btw-specialisten in de situatie waarin RWS ten onrechte btw heeft gefactureerd aan derden.

Het kunnen corrigeren van uitgaande facturen is afhankelijk van de soort fout en de afspraken die RWS heeft gemaakt met de debiteur.

1. Factuur zonder btw verzonden, maar RWS treedt op als ondernemer en moet met btw factureren.
2. Factuur met btw verzonden, maar RWS treedt op als overheid en mag geen btw factureren.
3. Buiten invordering stellen (afboeken) van uitgaande factuur.

Situatie 1: Factuur zonder btw verzonden, RWS treedt op als ondernemer

Factuur moet gecorrigeerd worden aan de bron. Voor wat betreft het corrigeren van uitgaande facturen, die zijn vastgelegd zonder vermelding van btw, zal altijd een nieuwe factuur moeten worden uitgereikt aan de debiteur. De correctie zal niet alleen in de RWS administratie, maar ook in de administratie van de debiteur moeten worden doorgevoerd. Zowel de correctie van de foutief verstuurd factuur (creditnota) als ook de nieuwe factuur met de juiste btw, worden naar de debiteur verzonden. De correctie zorgt ervoor dat de correctie op de af te dragen btw automatisch wordt meegenomen in de maandelijkse btw-aangifte.

Wanneer RWS besluit om de factuur met foutieve btw niet te corrigeren aan de bron door middel van het versturen van de juiste facturen, dan zal hij de ten onrechte niet gefactureerde btw wel moeten afdragen via de maandelijkse btw-aangifte of suppletie aangifte.

Situatie 2: Factuur met btw verzonden, RWS treedt op als overheid

Factuur mag alleen worden gecorrigeerd als RWS aantoonbaar kan maken dat de debiteur de btw, die RWS ten onrechte heeft gefactureerd, niet heeft verrekend. In de praktijk wordt de ten onrechte gefactureerde btw meestal niet gecorrigeerd omdat het een fout van RWS betreft, en RWS de debiteur daar niet mee lastig wil vallen. RWS accepteert daarmee de financiële gevolgen van zijn fout, ter grootte van het doorberekende btw-bedrag.

Wanneer RWS aantoonbaar kan maken dat de debiteur de btw niet heeft verrekend, dit doet zich onder andere voor bij een particulier, dan kan de factuur met btw wel worden gecorrigeerd. De wijze van corrigeren is afhankelijk van de afspraken die RWS met de debiteur heeft gemaakt. Is er een afspraak gemaakt voor een bedrag waar de btw is inbegrepen, dan kan de factuur worden gecorrigeerd. Zijn er afspraken voor een bedrag exclusief of inclusief btw gemaakt, overleg de correctie dan altijd met de btw-specialisten van RWS.

Situatie 3: Buiten invordering stellen (afboeken) uitgaande factuur

Het afboeken van uitgaande facturen wordt door de afdeling FA uitgevoerd conform het handboek vorderingenbeheer IenM. Bij het afboeken van een factuur met btw bestaat de mogelijkheid om de betaalde btw terug te vragen bij de Belastingdienst. Mocht deze situatie zich voordoen, neem dan contact op met de btw-specialisten van RWS.

5.4.3 Herziening betaalde btw

Al diverse keren is opgemerkt dat RWS btw kan verrekenen als kosten worden gemaakt voor de uitvoering van btw-belaste ondernemersactiviteiten. Dit gaat om btw die door leveranciers aan RWS in rekening is gebracht.

Die btw wordt in aftrek gebracht op het moment dat RWS de inkoopfactuur in de administratie verwerkt. Op dat moment moet dus worden bepaald of en zo ja, voor welk deel, de btw mag worden verrekend.

Voor ingekochte diensten en goederen die in één keer worden afgeschreven (die dus niet worden geactiveerd), staat daarmee de aftrek in dat boekjaar definitief vast. Voor roerende en onroerende zaken (de investeringsgoederen) die wel worden geactiveerd, is de aftrek op dat moment echter nog niet definitief. Voor deze goederen wordt de aftrek gedurende 5 boekjaren (voor roerende zaken) en 10 boekjaren (voor onroerende zaken) gevolgd. Dit is het gevolg van de zogeheten herzieningsregels. Concreet wordt in die jaren beoordeeld of de juiste hoeveelheid btw is verrekend op het moment dat de inkoopfactuur werd ingeboekt.

RWS heeft zeer beperkt te maken met herziening omdat investeringsgoederen hoofdzakelijk voor overheidsactiviteiten worden gebruikt. Mocht zo'n situatie zich voordoen of bestaat hierover twijfel, neem dan contact op met de btw-specialisten van RWS.

5.5 Btw codes in SAP

In dit hoofdstuk is de toepassing van btw-codes in SAP beschreven. Deze paragraaf bevat een totaalijst met alle door RWS te gebruiken btw-codes voor zowel binnenlandse als buitenlandse transacties.

5.5.1 Btw-codes inkopen

Onderstaande tabel bevat alle btw-codes die worden gebruikt bij het vastleggen van inkopen en crediteurenfacturen in SAP.

Btw-code	Percentage	Inkoop van	Leverancier gevestigd in	RWS treedt op als	Doorwerking in btw-aangifte en administratie RWS
V0	0%	Goederen / diensten	NL	Overheid/ ondernemer	(niet) aftrekbaar / nihil
V1	6%	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	aftrekbaar / geen kosten
V3	19%*	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	aftrekbaar / geen kosten
V4	21%	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	aftrekbaar / geen kosten
VA	6%	Goederen / diensten	NL	Overheid	Niet aftrekbaar / kostenverhogend
VB	19%*	Goederen / diensten	NL	Overheid	Niet aftrekbaar / kostenverhogend
VJ	21%	Goederen/ diensten	NL	Overheid	Niet aftrekbaar / kostenverhogend
VZ	Geen btw	Bijdragen / subsidies / vrijstelling	NL	Overheid / ondernemer	Niet aftrekbaar / nihil
VC	6%	Goederen	EU-land	Overheid	Te betalen btw / kostenverhogend
VD	19%*	Goederen	EU-land	Overheid	Te betalen btw / kostenverhogend
VK	21%	Goederen	EU-land	Overheid	Te betalen btw / kostenverhogend
VE	6%	Diensten	EU-land	Overheid	Verlegde btw / kostenverhogend
VF	19%*	Diensten	EU-land	Overheid	Verlegde btw / kostenverhogend
VL	21%	Diensten	EU-land	Overheid	Verlegde btw / kostenverhogend
VG	6%	Diensten	Niet EU-land	Overheid	Verlegde btw / kostenverhogend
VH	19%*	Diensten	Niet EU-land	Overheid	Verlegde btw / kostenverhogend
VM	21%	Diensten	Niet EU-land	Overheid	Verlegde btw / kostenverhogend
VZ	Geen btw Buitenl.btw Import btw	Goederen / diensten /	EU-land Niet EU-land	Overheid / ondernemer	Niet aftrekbaar / kostenverhogend

Y1	19%*	Goederen	EU-land	Ondernemer	Te betalen en aftrekbaar / geen kosten
Y2	19%*	Diensten	EU-land	Ondernemer	Verlegd en aftrekbaar / geen kosten
Y4	21%	Goederen	EU-land	Ondernemer	Te betalen en aftrekbaar / geen kosten
Y5	21%	Diensten	EU-land	Ondernemer	Verlegd en aftrekbaar / geen kosten

* Het tarief van 19% wordt gebruikt voor prestaties die zijn geleverd voor 1 oktober 2012. Vanaf 1 oktober 2012 geldt het tarief van 21%.

5.5.2 Btw-codes verkopen

Onderstaande tabel bevat alle btw-codes die worden gebruikt bij het vastleggen van verkopen en debiteurenfacturen in SAP.

Btw-code	Percentage	Verkoop van	Afnemer gevestigd in	RWS treedt op als	Doorwerking in btw-aangifte en administratie RWS
A0	0%	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	Af te dragen btw / nihil
A1	6%	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	Af te dragen btw / geen opbrengst
A3	19%*	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	Af te dragen btw / geen opbrengst
A4	21%	Goederen / diensten	NL	Ondernemer	Af te dragen btw / geen opbrengst
A6	Verlegd	Goederen	EU-land	Ondernemer	Verlegd afnemer / geen opbrengst
A7	Verlegd	Diensten	EU-land	Ondernemer	Verlegd afnemer / geen opbrengst
A9	Export btw	Goederen	Niet EU-land	Ondernemer	n.v.t.
AY	Geen btw	Goederen / diensten	EU-land Niet EU-land	Overheid	Geen afdracht / opbrengstverhogend
AZ	Geen btw	Goederen / diensten / subsidies / vrijstelling	NL	Overheid / ondernemer	Geen afdracht / opbrengstverhogend

* Het tarief van 19% wordt gebruikt voor prestaties die zijn geleverd voor 1 oktober 2012. Vanaf 1 oktober 2012 geldt het tarief van 21%.

5.5.3 Btw-codes overheid en ondernemer

Er bestaat een relatie tussen de te gebruiken btw-codes bij verkopen en daaraan gerelateerde inkopen. Deze relatie wordt in onderstaande tabel zichtbaar gemaakt.

Ontvangt RWS een vergoeding van derden?	Activiteiten RWS in zijn rol als	Afnemer (debiteur) en leverancier (crediteur) gevestigd in NL?	Verkopen Btw-code	Inkopen Btw-code
Ja	Overheid	Debiteur in NL Crediteur in NL	AZ	VA – VB – VJ VZ V0
Ja	Overheid	Debiteur in NL Crediteur buiten NL	AZ	VC – VD – VK VE – VF – VL VG VH – VM VZ
Ja	Overheid	Debiteur buiten NL Crediteur in NL	AY	VA – VB – VJ VZ V0
Ja	Overheid	Debiteur buiten NL Crediteur buiten NL	AY	VC VD – VK VE VF – VL VG VH – VM VZ
Ja	Ondernemer	Debiteur in NL Crediteur in NL	A1 – A3 – A4 A0	V1 – V3 – V4 V0
Ja	Ondernemer	Debiteur in NL Crediteur buiten NL	A1 – A3 – A4 A0	Y1 – Y4 Y2 – Y5
Ja	Ondernemer	Debiteur buiten NL Crediteur in NL	A6 A7 A9	V1 – V3 – V4 V0 VZ
Ja	Ondernemer	Debiteur buiten NL Crediteur buiten NL	A6 A7 A9	Y1 – Y4 Y2 – Y5
Nee	Overheid	Geen debiteur Crediteur in NL	n.v.t.	VA – VB – VJ VZ V0
Nee	Overheid	Geen debiteur Crediteur buiten NL	n.v.t.	VC VD – VK VE VF – VL VG VH – VM VZ

Combinaties van verschillende rollen is mogelijk, de daaraan gerelateerde btw-codes blijven echter hetzelfde. Combinaties die leiden tot een onjuiste btw-aangifte, zijn:

- RWS boekt een uitgaande factuur met btw-code A4, en boekt de daaraan gerelateerde inkopen met btw-code VJ; of
- RWS boekt een uitgaande factuur met btw-code AZ, en boekt de daaraan gerelateerde inkopen met btw-code V4 en V1.

Deel C

6 Water, wegen en werken

RWS houdt zich als uitvoeringsorganisatie van het Ministerie van IenM bezig met het aanleggen, beheren en ontwikkelen van de infrastructurele hoofdnetwerken in Nederland. Daarnaast voert RWS ook andere projecten en programma's uit, vaak uit hoofde van de aan hem opgedragen wettelijke taak. In dit hoofdstuk wordt besproken wat de btw-gevolgen van deze werkzaamheden zijn. Daarbij wordt ook ingegaan op de btw-gevolgen van het uitvoeren van werkzaamheden aan infrastructuur van lagere overheden en het doorbelasten van kosten aan lagere overheden of derden.

6.1 Werkzaamheden aan eigen infrastructuur

Voor de aanleg, het onderhoud en het beheer van de bij het Rijk in eigendom zijnde en blijvende infrastructuur, handelt RWS als overheid. De eigendom van de infrastructuur én de wettelijke taak is hiervoor bepalend.

Op verzoek van of in samenwerking met lagere overheden, worden bij de uitvoering van infrastructurele projecten vaak ook werkzaamheden (deels) voor rekening van die lagere overheden uitgevoerd. De overeengekomen vergoeding is vaak gelijk aan de kosten van het uit te voeren werk voor de lagere overheid. Daarbij wordt geen winstopslag berekend, wel eventueel VAT-kosten. RWS is meestal de gezamenlijke opdrachtgever en ontvangt dan ook de facturen van de aannemer(s). Wanneer RWS op eigen grondgebied of aan eigen infrastructuur, maar (mede) ten behoeve van de lagere overheid werkzaamheden uitvoert, treedt hij niet als ondernemer op. De prestaties worden door de opdrachtnemer immers aan RWS zelf verricht. De lagere overheid maakt geen gebruik van of heeft geen feitelijke beschikkingsmacht over deze infrastructuur. Het enkel doorbelasten van kosten aan de lagere overheid van de daarmee gemoeide meerkosten is geen economische activiteit.

Dit geldt ook ten aanzien van de aanleg en het beheer van de bij RWS in eigendom zijnde openbare voorzieningen c.q. openbare gebied (wegen, pleinen, riolering, groenvoorzieningen e.d.).

Bij het vaststellen van de hoogte van de doorbelasting moet worden uitgegaan van de kosten inclusief de btw.

- | |
|--|
| <p>Activiteiten aan eigen infrastructurele eigendommen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - RWS handelt als overheid. - Btw op inkoopfacturen vormt onderdeel van de kosten. - Gedeeltelijke doorbelasting van kosten aan derden zonder zichtbare btw, btw is inbegrepen in de doorbelaste vergoeding. |
|--|

Werk aan eigen infra met bijdrage van lagere overheid

Als RWS een rijksweg over een grotere afstand verdiept aanlegt op verzoek van (en tegen voldoening van de meerkosten door) een gemeente, handelt RWS als overheid. De facturering van de meerkosten moet zonder btw plaatsvinden.

Plaatsen en verhuur boeien ten behoeve van derden

Naast het uit hoofde van de overheidstaak markeren van vaarroutes of obstakels, komt het ook voor dat RWS boeien plaatst in rijkswateren op verzoek van derden, bijvoorbeeld voor een boorput van een producent van aardgas en aardolie. Voor het plaatsen en het beschikbaar stellen van de markering, brengt RWS een vergoeding in rekening. Blijkens de Scheepvaartverkeerswet is dat toegestaan. Omdat het werkzaamheden aan eigendom van de Staat betreft, handelt RWS ter zake als overheid. Over de vergoeding wordt geen btw berekend.

6.2 Werkzaamheden aan infrastructuur gevolgd door overdracht

Het komt regelmatig voor dat RWS de infrastructuur in eerste instantie laat aanleggen op zijn eigendom, maar de gronden na oplevering van het werk (geheel) overdraagt aan een lagere overheid.

RWS handelt dan als ondernemer. De vergoeding die wordt berekend aan de lagere overheid, aan wie de gronden worden geleverd, is belast met btw. Hiervoor moet RWS een factuur met zichtbare btw uitreiken. Daar staat tegenover dat RWS de btw op de inkoopfacturen kan verrekenen.

De Belastingdienst heeft hieraan overigens de voorwaarde verbonden dat de overdracht plaatsvindt binnen twee jaar na eerste ingebruikneming. Feitelijk betekent dit dat de lagere overheid binnen twee jaar de beschikkingsmacht over de grond moet krijgen. Dan gaat namelijk de economische eigendom van die onroerende zaak over. Zie paragraaf 8.2.2.

Werkzaamheden aan (oorspronkelijk eigen) infrastructuur, gevolgd door een overdracht binnen twee jaar na ingebruikname: RWS treedt op als ondernemer.

Naast de overdracht van de eigendom, kan RWS een (beperkt) zakelijk recht verlenen aan de lagere overheid. RWS legt in deze situatie ook eerst de infrastructuur aan en vestigt vervolgens een zakelijk recht ten behoeve van de lagere overheid. Als de in rekening gebrachte vergoeding minimaal gelijk is aan de kostprijs (inclusief btw) van die infrastructuur, is sprake van een levering. De vergoeding die van de lagere overheid wordt ontvangen is dan belast met btw. De btw op inkoopfacturen kan RWS verrekenen. Bedraagt de vergoeding voor het zakelijk recht minder dan de kostprijs (inclusief btw), is voor de btw sprake van een dienst. RWS berekent dan over het algemeen geen btw over de vergoeding en kan de btw op inkoopfacturen niet verrekenen. Zie voor dit onderscheid paragraaf 8.2.1.

6.3 Werkzaamheden aan kruisende infrastructuur

In de praktijk komt het voor dat er door RWS werkzaamheden worden uitgevoerd aan kruisende infrastructuur, en een lagere overheid (mee)betaalt voor deze infrastructurele werken. Van kruisende infrastructuur, hierna ook wel kruisende voorziening genoemd, is sprake wanneer twee of meerdere wegen (weg, waterweg, spoorweg) elkaar ongelijkvloers kruisen waarbij gebruikgemaakt wordt van kunstwerken. Doorgaans blijft de constructie van de voorziening in eigendom van het Rijk, maar is de weg die over het kunstwerk heen (viaduct) of er onderdoor (tunnel) loopt in beheer en gebruik van een gemeente of provincie.

In een brief van 23 mei 2013 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat er sprake is van een belaste prestatie aan een gemeente of provincie als de gemeente of provincie in kwestie de feitelijke beschikkingsmacht/het feitelijk gebruik heeft van de aangelegde (kruisende) voorziening. Gemeenten en provincies hebben dan tevens recht op btw-compensatie.

Werkzaamheden aan kruisende voorzieningen, waar rijksinfrastructuur de infrastructuur van derden kruist: RWS treedt op als ondernemer als die derde de feitelijke beschikkingsmacht/het feitelijk gebruik heeft van de voorziening.

Feitelijk gebruik of feitelijke beschikkingsmacht is niet hetzelfde als eigendom.

Het feitelijk gebruik is slechts daar van belang wanneer eigendom en taakstelling niet leidend zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er een fietstunnel wordt aangelegd onder een rijksweg. Het enkele aanleggen van een fietstunnel behoort (normaliter) gesproken niet tot de wettelijke taak van RWS. Het enkele feit dat het eigendom is gelegen bij het Rijk maar het gebruik bij een lagere overheid ligt, mag compensatie van btw niet in de weg staan.

Werk aan kruisende infra met bijdrage van lagere overheid

Als RWS een rijksweg aanlegt en, op verzoek en voor rekening van een provincie, over deze rijksweg een viaduct realiseert waar overheen een provinciale weg ligt, handelt RWS als ondernemer. De provinciale weg kruist de rijksweg, er is sprake van een zogenaamde kruisende voorziening waarvan de provincie het feitelijk gebruik heeft. De weg over het viaduct heen is immers een provinciale weg.

De facturering van de meerkosten voor de aanleg van het viaduct worden belast met btw gefactureerd aan de provincie. Ook al is of wordt RWS de juridisch en economisch eigenaar van dit viaduct, dan nog is er sprake van een met btw belaste prestatie aan de provincie.

6.4 Werkzaamheden aan infrastructuur van een derde

Vanuit pragmatische gronden voert RWS, als onderdeel van een infrastructureel project, werkzaamheden in opdracht van derden uit. Dit gaat vaak over werkzaamheden aan infrastructuur van lagere overheden.

In deze situatie treedt RWS in feite op als aannemer voor de lagere overheid. RWS handelt als ondernemer. RWS moet btw berekenen over de vergoeding die de lagere overheid zal betalen. De btw op inkoopfacturen die RWS o.a. van de aannemer ontvangt, kan RWS verrekenen. De verrekenbare btw is doorgaans gelijk aan de btw die aan de lagere overheid in rekening wordt gebracht (en die RWS dus aan de Belastingdienst moet afdragen), tenzij RWS VAT-kosten doorberekent en/of een deel van de werkzaamheden in eigen beheer uitvoert. In dat geval is over de kosten, vermeerderd met de VAT kosten, btw verschuldigd.

Een uitzondering op deze situatie is wanneer RWS werkzaamheden aan infrastructuur voor derden verricht maar dit om niet doet, dat wil zeggen dat RWS daarvoor geen vergoeding ontvangt van die derde. RWS treedt daarmee niet op in

het economisch verkeer en handelt niet als ondernemer. Dit is eveneens het geval wanneer de bijdrage van derden niet in rechtstreeks verband staat met de oplevering van infrastructuur door RWS aan derden. De btw op inkoopfacturen is dan ook niet verrekenbaar.

Let op dat een vergoeding alleen belast met btw in rekening kan worden gebracht aan de eigenaar van de infrastructuur. Wanneer een ander dan de eigenaar (mee) betaalt aan infrastructurele werken is er geen sprake van een prestatie die belast is met btw. Dit betekent dat niet al het werk wat RWS uitvoert op grondgebied van een derde zonder meer belast is met btw.

Project met lagere overheden

Bij een project worden kosten gemaakt met betrekking tot grondwerken die in eigendom zijn van zowel RWS als lagere overheden. De verdeling van de kosten tussen RWS en de lagere overheden komen overeen met de infrastructurele verhoudingen. Dit betekent dat de werkzaamheden op RWS-infra een overheidstaak is. De inkopen en de btw voor de uitvoering van de werken aan RWS-infra zijn dus kosten voor RWS.

Het deel dat RWS doorbelast aan de lagere overheden, t.b.v. infrastructuur die eigendom is van de lagere overheden, zijn ondernemershandelingen. De ontvangen facturen van de aannemer, waarop de kosten van het totale project worden gefactureerd, moet gesplitst worden geboekt op een bestelling: overheidsdeel met btw-code VJ en ondernemersdeel met btw-code V4. Door gebruik te maken van de btw-code V4, wordt uiteindelijk in de aangifte OB rubriek 5b de btw als voorbelasting verwerkt.

RWS moet op de factuur aan de lagere overheid, waarmee de kosten worden doorbelast, btw vermelden. De btw-code die voor de uitgaande facturen dient te worden gebruikt is A4.

VRI's: de potenttheorie en btw

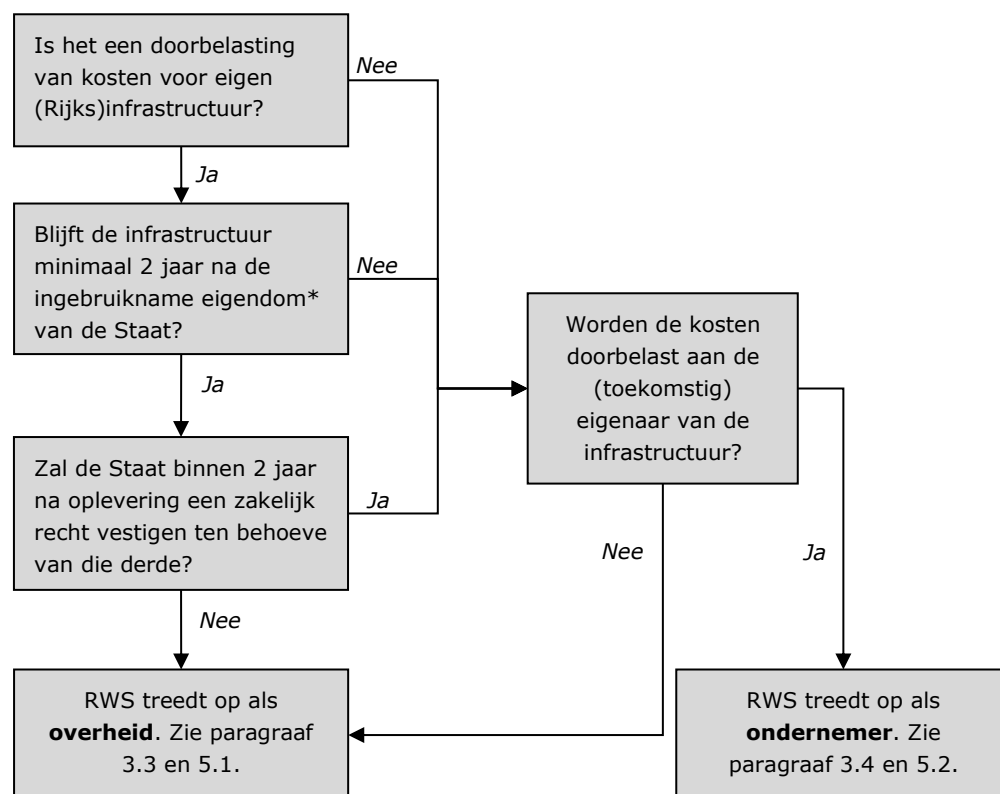
RWS legt bij de op- en afritten van een rijksweg verkeersregelininstallaties (VRI's) aan. De VRI's worden aangelegd op grondgebied van de provincie. Bij de provincie berust ook het economisch eigendom van de VRI's. De kosten van de aanleg en het beheer van de VRI's worden evenredig over de betrokken wegbeheerders – de provincie, een gemeente en het Rijk – verdeeld.

RWS past bij de aanleg en beheer van VRI's de potenttheorie toe. In deze potenttheorie wordt er vanuit gegaan dat de kosten worden verdeeld naar rato van het aantal toevoerende wegen ("poten") die elk van de wegbeheerders in beheer en onderhoud heeft. Voor het bepalen of de kosten met btw moeten worden gefactureerd is van belang wie de (economisch) eigenaar is van de VRI's.

RWS moet op de factuur aan de provincie, die het eigendom heeft en "poten" in beheer heeft, btw vermelden. Op de factuur aan de gemeente worden echter de kosten zonder btw gefactureerd, zij zijn immers niet de eigenaar van de VRI.

6.5 Samenvattend schema eigendom infrastructuur

RWS moet steeds tijdens de voorbereiding van de uit te voeren projecten nagaan in welke rol hij dit project gaat realiseren. Om te bepalen of RWS wel of geen zichtbare btw moet berekenen bij de doorbelasting van kosten voor infrastructurele werken, kan het volgende schema worden gevolgd.



* Met uitzondering van kruisende infrastructuur waarvoor niet het eigendom, maar het feitelijk gebruik het criterium is. Zie paragraaf 6.3.

6.6 Wettelijke taak

Bij infrastructurele werken kan op basis van het eigendom van infrastructuur worden bepaald of RWS een wettelijke taak uitvoert. Dit is echter lastiger voor niet infrastructurele projecten. Ook voor activiteiten waaraan derden meebetalen, maar waar geen sprake is van (op)levering van concrete objecten of voorzieningen, moet worden bepaald of deze tot de wettelijke taak van RWS behoren.

De wettelijke taken zijn voornamelijk opgedragen in de Waterstaatswet (Stb. 1900, 176), Wegenwet (Stb. 1932, 552), de Wegenverkeerswet (Stb. 1994, 475), de Waterwet (Stb. 2009, 107), de Wet beheer rijkswaterstaatswerken (Stb. 1999, 534), de Scheepvaartverkeerswet (Stb. 1988, 352) en de Wrakkenwet (Stb. 1934, 401).

Wanneer RWS zijn wettelijke taak uitvoert is hij geen ondernemer. Bij het uitvoeren van een wettelijke taak wordt niet opgetreden in het economisch verkeer, er is

immers geen concurrentie met marktpartijen. De btw-wetgeving spreekt in die situatie ook wel van een specifiek geldend (publiekrechtelijk) juridisch regime.

Dit geldt bijvoorbeeld voor het heffen van legeskosten.

Wettelijke taken zijn geen prestaties in het economisch verkeer.

RWS treedt bij het uitvoeren van zijn wettelijke taken niet concurrerend op met marktpartijen. Het Rijk is immers de enige partij die bevoegd is om deze taken uit te (laten) voeren.

Exploiteren rijksbaggerspeciedepots

RWS beheert en exploiteert –al dan niet in samenwerking met derden – een aantal baggerspeciedepots. De te storten verontreinigde baggerspecie is afkomstig van het Rijk en van lagere overheden en derden. Voorbeelden zijn depot IJsselooog en Hollandsch Diep.

Innemen en bergen baggerspecie van Rijk en lagere overheden

De berging van de baggerspecie geschiedt in het kader van de uitvoering van een op het Rijk en de lagere overheden gezamenlijke rustende overheidstaak: het saneren van vervuilde bodems van oppervlaktewateren. Deze taak is slechts om praktische redenen over de verschillende bestuurslagen verdeeld.

De staatssecretaris van Financiën heeft in een brief van 7 juli 1997 goedgekeurd dat RWS voor deze werkzaamheden handelt als overheid. Het innemen en bergen van baggerspecie van lagere overheden is daardoor niet belast met btw. RWS mag van deze goedkeuring afwijken (en wel als ondernemer handelen), maar dan geldt dat voor alle gevallen. Momenteel houdt RWS echter vast aan de goedkeuring.

Innemen van baggerspecie van particuliere exploitanten

RWS neemt ook baggerspecie in van particuliere exploitanten van jachthavens en derden. Voor deze werkzaamheden wordt RWS wel aangemerkt als ondernemer. De vergoeding die voor deze baggerwerkzaamheden wordt ontvangen is belast met btw.

Natuurcompensatie op gemeentelijk grondgebied

Voor de reconstructie A1 Bunschoten – Hoevelaken worden 75 bomen gekapt. De bomenkap moet op grond van de Boswet door RWS worden gecompenseerd. Voor deze compensatie worden nieuwe bomen aangeplant. Gemeente Amersfoort zal de boscompensatie uitvoeren voor rekening van RWS. Herplanting zal plaatsvinden op percelen op grondgebied van de gemeente.

RWS heeft op grond van zijn wettelijke taak de verplichting om de natuurschade te compenseren als gevolg van de reconstructie van rijksweg A1. Nu RWS er voor kiest om zijn verplichting uit te laten voeren door een derde, in deze situatie de gemeente Amersfoort, verzoekt zij feitelijk de derde om een dienst te verrichten bestaande uit het uitvoeren van de verplichting van RWS. Tussen de dienst (prestatie) van de gemeente en het door RWS betaalde bedrag bestaat een

rechtstreeks verband. Een dergelijke dienst tegen vergoeding wordt voor de btw-heffing aangemerkt als een belaste dienst. Net als in het geval RWS zijn verplichting zelf had laten uitvoeren door een aannemer zal hij de btw moeten betalen.

Dat de aanplanting van de bomen op grondgebied van de gemeente plaatsvindt is hier niet relevant. Van belang is tot wiens taak de natuurcompensatie behoort, en dat is RWS.

Nationale Bewegwijzeringsdienst: wettelijke taak of niet?

RWS heeft samen met de andere wegbeheerders de Nationale Bewegwijzerings Dienst (NBd) opgericht. RWS is sinds 1 april 2013 zorg en huisbaas van de NBd, en verzorgt ook de administratie van NBd. Het ministerie van IenM heeft een concept-wetsvoorstel tot wijziging van de Wegenverkeerswet 1994 opgesteld, waarmee een NBd is opgericht die de publieke belangen rondom bewegwijzering regelt. Het wetsvoorstel, waarin een aantal taken van NBd formeel bij de minister van IenM worden neergelegd, is in 2015 in werking getreden.

Het tot stand komen van de bewegwijzeringsplannen is in een nauw samenspel gegaan tussen de betrokken wegbeheerder(s) en de NBd. Het initiatief zal doorgaans uitgaan van de betrokken wegbeheerder(s), omdat de wegbeheerders verantwoordelijk zijn én blijven voor de afwikkeling van de verkeerstromen over hun wegennet. De NBd stelt op verzoek van de wegbeheerders bewegwijzeringsplannen op en beheert de landelijke database met bewegwijzeringsgegevens. Daarnaast kan iedere individuele wegbeheerder op vrijwillige basis ervoor kiezen om de NBd tevens de inkoop, de realisatiebegeleiding en het beheer van zijn bewegwijzering te laten uitvoeren. RWS factureert de kosten hiervan door aan de wegbeheerders. Maar moet RWS btw berekenen over deze kosten?

Wettelijke taak of niet?

De vraag die hier beantwoord moet worden is welke bewegwijzeringsactiviteiten, die de NBd op verzoek van de wegbeheerders uitvoert, behoren tot de wettelijke taak van RWS.

Voor het antwoord op deze vraag moest de knip worden gemaakt in de periode tot, en vanaf het moment dat de wet formeel in werking treedt.

- Van 2013 tot 2015 worden *alle* activiteiten van NBd aangemerkt als ondernemersactiviteiten. Het werk behoort niet tot de wettelijke taak van RWS. Dit betekent dat RWS alle kosten voor de bewegwijzering belast met btw in rekening brengt bij de wegbeheerders.
- Vanaf 1 januari 2015 zijn de activiteiten met betrekking tot het ontwerpen van bewegwijzering en de database echter niet meer worden beschouwd als ondernemerstaken omdat dit is geformaliseerd in de wet als zijnde publieke taak van RWS. Dit betekent dat de kosten voor deze wettelijke taken vanaf dat moment niet meer belast zijn met btw.

De activiteiten met betrekking tot de realisatie en instandhouding van de bewegwijzering (ontzorging) zijn niet geregeld in de wet en daarvoor handelt RWS ook vanaf 1 januari 2015 als ondernemer.

Let op! Je ziet dat de wettelijke taak bepaalt of RWS optreedt als ondernemer, en niet alleen het eigendom van de infrastructuur waar het werk betrekking op heeft. Op het moment dat activiteiten van "ondernemerstaak" veranderen in "overheidstaak", betekent dit ook de nodige administratieve aanpassingen. Bestellingen krijgen andere btw-codes en ook de facturen die RWS verstuurt aan de wegbeheerders zijn (gedeeltelijk) zonder btw. Vergeet ook niet om de klanten hier tijdig over te informeren, ook voor hen kan dit financiële gevolgen hebben.

6.7 Leefomgeving

De activiteiten van RWS liggen ook op het vlak van (de kwaliteit van de) netwerken en de leefomgeving. Projecten die onder de noemer Leefomgeving vallen hebben bijvoorbeeld betrekking op afval, bodem en ondergrond, mobiliteit, klimaatbeleid en milieuwet- en regelgeving. Uit de praktijk is gebleken dat niet alle activiteiten en projecten, die worden uitgevoerd door RWS onderdeel Water Verkeer en Leefomgeving (WVL), behoren tot de wettelijke taak van RWS.

In de situatie waarin RWS handelt als een 'normale marktpartij' waarbij (mogelijke) concurrentievervalsing kan optreden, handelt RWS als ondernemer.

Gemeente Schoon – Kenniscentrum zwerfafval

Gemeente Schoon is een onafhankelijk kenniscentrum dat Nederlandse gemeenten ondersteunt bij de aanpak van zwerfafval. In januari 2014 ging Gemeente Schoon *nieuwe stijl* van start. Gemeente Schoon is nu een onderdeel van Water Verkeer en Leefomgeving. Het kenniscentrum wordt tegenwoordig volledig gefinancierd door Nederlandse gemeenten. Bij financiering door derden speelt altijd de vraag hoe om te gaan met de btw.

Het programma werd voorheen volledig gefinancierd door het ministerie en vervolgens door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, maar in 2013 viel deze financiering weg. RWS heeft daarom gemeenten een concreet aanbod gedaan: deelname aan het kenniscentrum voor 8 cent per inwoner. Als deelnemer kan een gemeente gebruikmaken van de diensten en producten van Gemeente Schoon. Er wordt meegedacht over de aanpak en gemeenten doen hun voordeel met best practices van andere gemeenten en het grote lokale kennisnetwerk. De deelnemende gemeenten dragen volledig zorg voor de financiering van het kenniscentrum. In totaal nemen nu 175 gemeenten deel.

Gemeente Schoon wordt uitgevoerd door de directie Leefomgeving van WVL in samenwerking met de NVRD, Koninklijke Vereniging voor afval- en reinigingsmanagement. Het feit dat Gemeente Schoon nu onder de vlag van RWS opereert, wil echter nog niet automatisch zeggen dat de diensten en producten van het kenniscentrum tot de wettelijke taak van RWS behoren.

De dienstverlening van Gemeente Schoon behoort niet tot de overheidstaak van RWS. Gemeente Schoon opereert in de markt (in concurrentie) en handelt daarmee als **ondernemer**. Dit betekent dat er btw moet worden afgedragen over de vergoeding die RWS ontvangt van de gemeenten. In plaats van de verwachte 8 cent resteert er maar 6,6 cent per inwoner als financiering van het kenniscentrum. Daartegenover staat dat RWS de btw op de kosten voor Gemeente Schoon ook weer moet terugvragen bij de Belastingdienst.

6.8 Programma's

RWS zoekt - door de steeds complexer wordende maatschappelijke vraagstukken - meer en meer naar oplossingen via een programmatische (verander)aanpak. Programma's kunnen bestaan uit een groot complex project, opgedeeld in diverse deelprojecten, programma's die bestaan uit een pakket van diverse gelijksoortige projecten of programma's waar het uiteindelijke doel centraal staat. Voorbeelden zijn het Hoogwaterbeschermingsprogramma en Beter Benutten.

Beter Benutten: Samen Leidend In Mobiliteit (SLIM)

In het Beter Benutten-project SLIM Verkeersmanagement vreesde de projectleider dat door de btw – die niet is meegenomen in de subsidiebeschikking van de regio - een gat in de begroting zou ontstaan van 21%. Uiteindelijk bleek dit niet het geval te zijn. Het lastige van een programma als Beter Benutten was het in kaart brengen van de btw-gevolgen voor de maatregelen: behoren de maatregelen tot de wettelijke taak van RWS of niet? Het feit dat het budget via IenM aan de regio beschikbaar was gesteld, maakte het lastig om antwoord te geven op deze vraag.

Bij SLIM Verkeersmanagement werkt RWS samen met regionale overheden uit de regio Arnhem-Nijmegen aan het optimaal benutten van beschikbare wegcapaciteit in de regio. De maatregelen zijn bijvoorbeeld gericht op 'houding en gedrag' van de weggebruiker, en minder op concrete aanpassingen van infrastructuur. Voor de maatregelen heeft de regio het budget (exclusief btw) beschikbaar gekregen, deels rechtstreeks van IenM. RWS heeft de regio aangeboden om de maatregelen voor haar uit te (laten) voeren.

De Belastingdienst heeft het doorslaggevende antwoord gegeven. Het realiseren van de maatregelen behoort niet tot de wettelijke taak van RWS. De regio staat daar immers voor aan de lat. RWS verricht prestaties in het economisch verkeer, de regio had immers het werk ook door een aannemer uit kunnen laten voeren. Dan had zij ook facturen met btw ontvangen. RWS is ondernemer en brengt btw in rekening aan de regio. De regio kan deze btw compenseren.

Omdat de feiten en omstandigheden van ieder programma verschillend zijn, is het niet mogelijk om alle btw-gevolgen te beschrijven. RWS kan bij de uitvoering van programma's zowel vanuit zijn wettelijke taak en het algemeen belang handelen, maar het kan ook zijn dat er sprake is van deelname in het economisch verkeer.

In hoofdstuk 7 wordt nader ingegaan op samenwerking met tweeden en derden. Neem bij vragen over programma's, waarbij partijen over en weer vergoedingen aan elkaar verstrekken, contact op met de btw-specialisten van RWS.

7 Samenwerkingen met tweeden en derden

Het komt steeds vaker voor dat RWS programma's, projecten of werkzaamheden uitvoert in samenwerking met andere partijen zoals gemeenten, provincies, waterschappen, gemeenschappelijke regelingen, ZBO's, RWT's, privaatrechtelijke partners maar ook andere rijksoverheidspartijen. Denk bijvoorbeeld aan de Compacte Rijksdienst, het Hoogwaterbeschermingsprogramma (HWBP), de Nationale Bewegwijzeringsdienst (NBd) en Neerlands Diep (Rijksprojectacademie). In de toekomst wordt samenwerken bovendien steeds belangrijker. Soms zijn het projecten van korte duur (bijvoorbeeld een eenmalige samenwerking voor de aanleg van een rotonde of kunstwerk), maar het kan ook om langdurige samenwerking gaan (denk bijvoorbeeld aan de samenwerking met ProRail).

Het samenwerken in projecten heeft vaak complexe btw-gevolgen. Vooral door de vele voorwaarden, bedingen, tegenprestaties, afgeleide transacties en wijzigingen in eigendomsverhoudingen die in contracten kunnen zijn opgenomen. Telkens wanneer RWS in het kader van een samenwerking een activiteit verricht, moet aan het begin worden nagegaan of RWS handelt als overheid of als ondernemer. Omdat dit verschil voor RWS budgettaire gevolgen heeft, is het steeds van belang om in een vroeg stadium na te denken over de btw-gevolgen van zo'n samenwerking. In ieder geval voor de ondertekening van de overeenkomst tot samenwerking.

Voor elk(e) samenwerkingsverband, alliantie of stichting waarin RWS participeert, moet, op basis van wat partijen beogen en tot stand wensen te brengen, worden beoordeeld of sprake is van overheids- dan wel ondernemers-handelingen. In de praktijk is gebleken dat bij samenwerkingsverbanden de beoordeling wat de prestaties over en weer zijn, en of deze belast zijn met btw, erg lastig is te maken. Daarom wordt geadviseerd om het covenant of de (bestuurs)overeenkomst voor ondertekening altijd ter beoordeling voor te leggen aan de btw-specialisten van RWS.

Per project is het voor RWS van belang om tijdig in beeld te krijgen:

- of de aangegane samenwerking leidt tot een entiteit die zelfstandig btw-ondernemer is (zie paragraaf 7.2).
- of de btw op de kosten van het samenwerkingsverband voor RWS tot de kosten behoort of kan worden teruggevraagd bij de Belastingdienst;
- of de betalingen/bijdragen inclusief of exclusief btw moeten worden overeengekomen; en
- of over betalingen/bijdragen die van de samenwerkingspartners wordt ontvangen btw moet worden berekend en afgedragen.

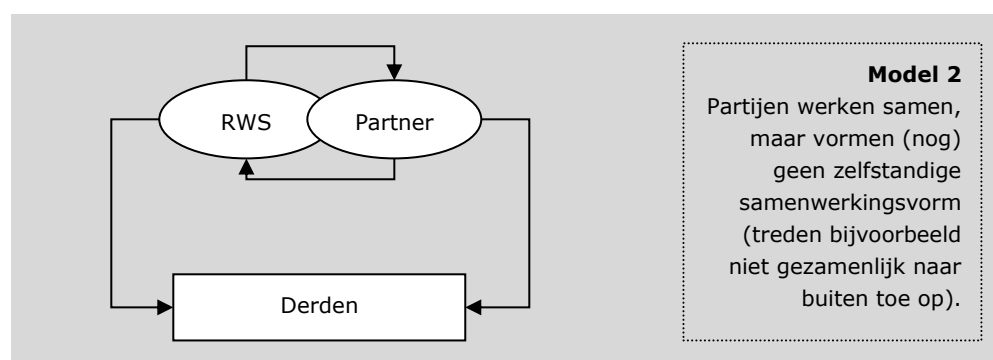
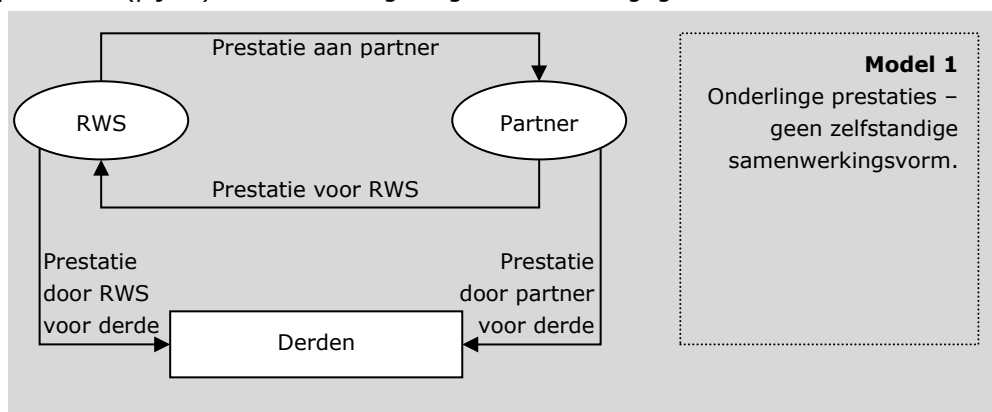
Deze en andere onderwerpen worden in dit hoofdstuk behandeld.

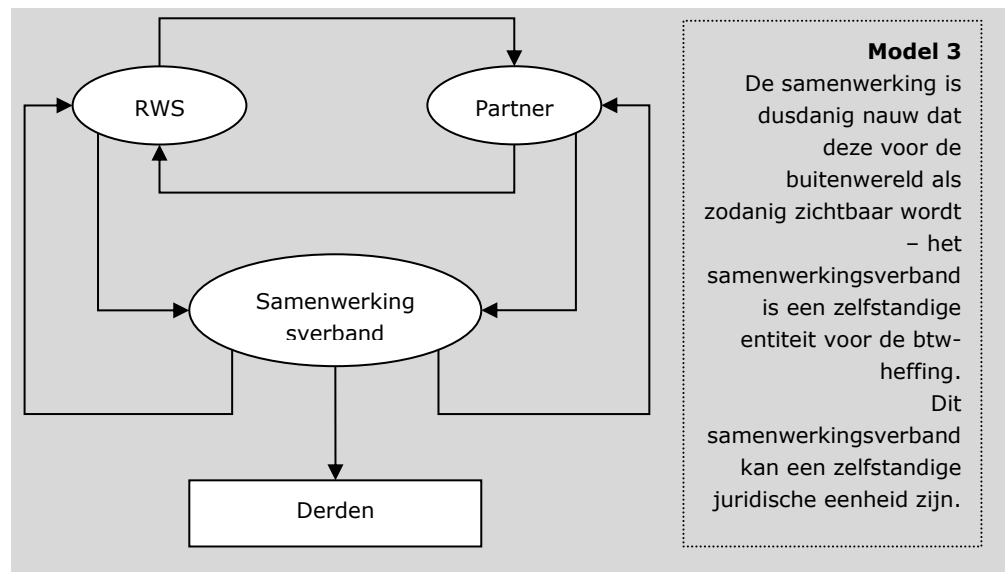
7.1 Diverse vormen van samenwerking

Een samenwerking tussen twee of meer partijen kan op veel verschillende vormen worden aangegaan. De kern van elke samenwerking is het bereiken van een gemeenschappelijk resultaat. Dit gemeenschappelijke resultaat kan op verschillende manieren worden nagestreefd. De minst vergaande manier van samenwerking is die waarin partijen volstaan met het sluiten van (onderlinge) contracten om bepaalde activiteiten over en weer te verrichten (model 1 hieronder). De meest vergaande manier van samenwerking is een vorm die leidt tot het ontstaan van een nieuwe entiteit (bijvoorbeeld een stichting of vennootschap) waarin de activiteiten worden verricht (model 3 hieronder). Hiertussen bestaan diverse niveaus van samenwerking.

Let op! Het begrip 'samenwerkingsverband' is voor de btw ruimer dan voor diverse subsidieregelingen onder het Kaderbesluit EZ-subsidies. In het laatste geval heeft een samenwerkingsverband geen rechtspersoonlijkheid, terwijl dit voor de btw wel het geval kan zijn.

Schematisch zien de diverse samenwerkingsvormen – vereenvoudigd – als volgt uit. Door middel van pijlen worden de (mogelijke) prestaties weergegeven. Voor alle prestaties (pijlen) moet de btw-gevolgen worden nagegaan.





7.2 Een samenwerkingsverband in de btw-heffing

Voor de btw-heffing wordt het volgende onderscheid gemaakt:

1. een samenwerking die niet als zodanig zelfstandig naar buiten toe optreedt (de samenwerking is voornamelijk gericht op 'interne' zaken). Dit wordt aangeduid als een niet-zelfstandige samenwerking;
2. een samenwerkingsverband dat wel als zodanig en zelfstandig naar buiten toe optreedt. Dit wordt aangeduid als een zelfstandig samenwerkingsverband. Dit kan gebeuren op het moment dat de samenwerking tussen twee of meer partijen nauw wordt. Bij een oprichting van een (afzonderlijke) entiteit is hier altijd sprake van (bijvoorbeeld een stichting of vennootschap).

7.2.1 Een niet-zelfstandige samenwerking (model 1 en model 2)

Bij een niet-zelfstandige samenwerking bestaat tussen RWS en de andere partij(en) voldoende afstand. De samenwerkingspartners zullen onderling prestaties verrichten en kosten doorbelasten.

Hoofregel

Voor elke afzonderlijke prestatie moet volgens de regels van hoofdstuk 3 worden bepaald of deze prestatie wel of niet belast is met btw. Omdat RWS met veel partijen samenwerkt, is het niet altijd makkelijk een rechtstreeks verband tussen een (verrichte) prestatie en een (ontvangen) vergoeding te zien. Uitgangspunt is dat afzonderlijke prestaties ook afzonderlijk voor de btw-heffing moeten worden beoordeeld. Ontbreekt echter het verband tussen een prestatie en ontvangen vergoeding, dan is geen btw verschuldigd.

Positie van RWS

Voor RWS betekent dit dat na het vaststellen van het verband tussen prestatie en vergoeding, moet worden vastgesteld of RWS handelt als overheid of als ondernemer. Dit geldt zowel voor de prestaties die aan de samenwerkingspartij worden verricht als voor de prestaties die aan derden (die niet bij de samenwerking zijn betrokken) worden verricht. Als RWS als ondernemer optreedt, zal btw moeten worden berekend over de ontvangen vergoeding (en kan de btw op inkoopfacturen worden teruggevraagd).

In situaties van samenwerking komt het geregeld voor dat een betaling niet in geld plaatsvindt, maar in natura (ruil van goederen en/of diensten). In dat geval vormt deze betaling in natura de vergoeding waarover btw moet worden voldaan.

Onduidelijkheid kan ontstaan als verschillende activiteiten en geldstromen worden verrekend tot één saldo – tegoed of te betalen. Het risico van een saldofactuur is dat de btw niet op de juiste manier wordt verwerkt omdat elke transactie zelfstandig op btw-aspecten worden beoordeeld. Zie ook paragraaf 0.

7.2.2 Een zelfstandig samenwerkingsverband (model 3)

Afhankelijk van de omstandigheden wordt een samenwerkingsverband voor de btw-heffing als zelfstandige entiteit aangemerkt. Dit is het geval als het samenwerkingsverband als eenheid naar buiten toe optreedt. Naar buiten toe optreden vereist een herkenbaar als eenheid handelen, bijvoorbeeld onder een gezamenlijke naam.

In zo'n geval kan een aantal prestaties worden onderscheiden:

1. Prestaties van RWS aan het samenwerkingsverband;
2. Prestaties van het samenwerkingsverband aan RWS (of de andere samenwerkingspartners); en
3. Prestaties van RWS aan de andere samenwerkingspartners (en vice versa).

Deze verschillende prestaties moeten ieder op zich worden beoordeeld op btw-gevolgen.

7.3 Specifieke onderwerpen op het gebied van samenwerking

Als de conclusie is dat een prestatie in het kader van een samenwerkingsverband belast is met btw, is het nog van belang om na te gaan of een btw-vrijstelling kan worden toegepast. Dit is mogelijk onder de samenwerkingsverbandvrijstelling of de overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening. Deze twee onderwerpen worden hierna behandeld.

7.3.1 Samenwerkingsverbandvrijstelling

In de meeste gevallen werkt RWS samen met instellingen die zelf ook (gedeeltelijk) overheidsactiviteiten verrichten en daardoor de btw op inkoopfacturen niet kunnen verrekenen (dit geldt niet voor de gemeenten, provincies en kaderwetgebieden die de btw kunnen compenseren uit het BCF). Als op onderlinge transacties btw moet worden berekend, leidt dit voor de samenwerkende partijen tot een verhoging van de kosten. Om deze hogere btw-druk te voorkomen, bestaat de zogeheten 'samenwerkingsverbandvrijstelling' of de 'koepelvrijstelling'.

Het gaat om een btw-vrijstelling op de diensten *van* het samenwerkingsverband *aan* de deelnemers van dat samenwerkingsverband (een eenrichtingsvrijstelling). Dat houdt in dat het samenwerkingsverband geen btw hoeft te berekenen over de vergoedingen die zij van haar deelnemers ontvangt.

De btw-vrijstelling geldt onder de volgende voorwaarden:

1. De deelnemers zijn geen ondernemer of verrichten btw-vrijgestelde prestaties;
2. De diensten van het samenwerkingsverband zijn rechtstreeks noodzakelijk voor het uitvoeren van prestaties door de deelnemers zelf;
3. De vergoeding die de deelnemers betalen, bedraagt niet meer dan het aandeel van de desbetreffende deelnemer in de gezamenlijke kosten van het samenwerkingsverband.

Wordt aan deze voorwaarden voldaan, kan het samenwerkingsverband een btw-vrijstelling toepassen op haar diensten. Overigens is de vrijstelling niet van toepassing op de volgende diensten:

- Het uitlenen van personeel door het samenwerkingsverband;
- Diverse diensten op het gebied van automatisering;
- De advisering, de begeleiding, het onderzoek en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen’
- Expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzekering of schadegeval;
- Het verlenen van bijstand als bedoeld in artikel 14, derde lid van de Arbeidsomstandighedenwet 1998.

Van geval tot geval zal beoordeeld moeten worden of toepassing van deze samenwerkingsverbandvrijstelling mogelijk is.

7.3.2 Kosten voor gemene rekening

Een andere mogelijkheid om btw-heffing op onderlinge transacties te voorkomen, is de overeenkomst tot verdeling van de kosten voor gemene rekening. Een dergelijke overeenkomst wordt gesloten als de ene partij kosten maakt die ook betrekking hebben op prestaties ten behoeve van de andere partij (afnemer). Als deze kosten worden doorberekend, moet in de meeste gevallen btw worden berekend over deze kostendoorberekening. Dit leidt tot een verhoging van de kosten als de afnemende partij niet (volledig) recht op aftrek van btw heeft.

Dit komt bij zowel de zelfstandige als de niet-zelfstandige samenwerkingsverbanden voor.

Vindt de doorberekening van de kosten echter uitsluitend plaats ter verrekening van uitgaven die voor gemene rekening van partijen zijn gedaan, is geen btw verschuldigd als aan de hierna genoemde voorwaarden wordt voldaan. De reden is dat de doorberekening niet de vergoeding voor een prestatie vormt.

Van de verdeling van kosten voor gemene rekening is sprake als:

1. De kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende deelnemers en in eerste instantie door één van hen worden betaald; en
2. Deze kosten worden verdeeld over de deelnemers volgens een van tevoren vastgestelde verdeelsleutel. De verdeelsleutel moet zijn gebaseerd op ieders aandeel in de kosten. De verdeelsleutel mag gedurende de looptijd van de overeenkomst niet meer gewijzigd worden. De verdeelsleutel mag niet bestaan uit een aantal variabelen; en
3. De kosten worden voor het werkelijke bedrag verdeeld; en
4. Het risico van de kosten gaat alle partijen volgens de vastgestelde verdeelsleutel aan.

In een besluit van 6 december 2011 zijn de voorwaarden om kosten voor gemene rekening toe te passen, aangescherpt. Mogelijk dat de Belastingdienst een beroep op de vrijstelling van kosten voor gemene rekening hierdoor minder snel zal accepteren.

Om te voldoen aan het leerstuk kosten voor gemene rekening, moet aan alle voorgeschreven criteria zijn voldaan. Bepaal nooit zelf of de overeenkomst aan de criteria voldoet, leg deze altijd voor aan de btw-specialisten van RWS.

7.4 Btw-positie van samenwerkende partners

Als wordt samengewerkt, heeft de btw positie van samenwerkingspartners invloed op de manier waarop de samenwerking wordt vastgelegd.

7.4.1 Btw-positie van partijen binnen Rijksoverheid

De Staat der Nederlanden (Staat NL) is één rechtspersoon. Wanneer RWS een bijdrage ontvangt van, of opdrachten uitvoert voor rekening van andere onderdelen van de Staat der Nederlanden, treedt hij niet op als ondernemer. Deze activiteiten worden gekwalificeerd als interne prestaties en worden niet gezien als prestaties aan derden. Dit geldt ook als RWS een vergoeding betaald aan een ander onderdeel van de Staat NL. Voor de samenstelling van de Staat NL wordt verwezen naar de Staatsalmanak.

Prestaties tussen onderdelen van de Rijksoverheid – rechtspersoon Staat NL – worden niet beschouwd als ondernemersactiviteiten.

De Compacte Rijksdienst is een voorbeeld waar wordt samengewerkt tussen onderdelen binnen de Rijksoverheid. Let op dat ZBO's geen onderdelen zijn van de rechtspersoon Staat NL. RWS ontvangt onder andere bijdragen van onderdelen van ons ministerie van IenM, opbrengst grondverkoop van RVB, bijdrage SLA Rijksrederij en vergoedingen voor het detacheren personeel aan (onderdelen van) ministeries. Andere voorbeelden van onderdelen binnen de rechtspersoon Staat NL zijn het Openbaar Ministerie en de Rechterlijke Macht.

7.4.2 Btw-positie van lagere overheden (gemeenten en provincie)

Gemeenten en provincies kennen net als RWS ook twee 'btw-rollen': overheid (waaronder ook niet-ondernemer) en btw-ondernemer. Voor het onderscheid wordt verwezen naar de paragrafen 3.2 tot en met 3.5.

Het BTW-compensatiefonds

Het BCF is in 2003 ingevoerd voor gemeenten, provincies en regionale openbare lichamen (de zogeheten kaderwetgebieden). Met de intrede van het BCF heeft de btw haar intrede gedaan in de verhoudingen tussen het Rijk en de provincies en gemeenten.

Gemeenten en provincies kunnen voor de uitvoering van hun overheidstaak (en niet-ondernemerstaak) btw op inkoopfacturen claimen uit het BCF. Dit heeft tot gevolg dat de btw voor deze instellingen niet meer kostenverhogend werkt, waardoor de kosten per saldo lager uitvallen. De gemeenten en provincies moeten zelf vaststellen of zij recht hebben op compensatie uit het BCF. In elk geval moeten gemeenten en provincies een factuur met zichtbare btw-vermelding hebben om gebruik te kunnen maken van het BCF. Daar zullen zij dan ook vaak naar vragen, ook voor de uitgaande facturen van RWS.

Gemeenten, provincies en kaderwetgebieden kunnen – onder voorwaarden – de btw op inkoopfacturen voor hun overheidsactiviteiten claimen uit het BCF.

RWS moet altijd zelf vaststellen of de factuur met (zichtbare) btw of zonder (zichtbare) btw moet worden verzonden. Een factuur met zichtbare btw kan alleen worden uitgereikt indien RWS voor de prestatie als ondernemer optreedt. Treedt RWS op als overheid, dan wordt een factuur zonder zichtbare btw uitgereikt. Zie hiervoor hoofdstuk 3. De gevolgen van het BCF op de bijdragen van RWS en de begroting van IenM zijn beschreven in paragraaf 4.3.

*7.4.3 Btw-positie van overige samenwerkingspartners**ZBO of RWT*

Een zelfstandig bestuursorgaan (hierna: ZBO) of een rechtspersoon met een wettelijke taak (hierna: RWT) kent ook twee 'btw-rollen': overheid en ondernemer.

De btw-positie van deze instellingen is grotendeels vergelijkbaar met die van RWS. Een ZBO of RWT is echter geen onderdeel van de Staat der Nederlanden. In de praktijk blijkt dat deze instellingen steeds meer activiteiten buiten de publieke taak gaan verrichten, waardoor btw-heffing vaker aan de orde zal komen.

ProRail

ProRail is een RWT en ZBO. ProRail is door de Rijksoverheid aangewezen als beheerder van het spoor, en heeft de beheerconsessie. ProRail is voor 100% eigendom van de overheid. Het ministerie van IenM beheert de aandelen. ProRail is de economische eigenaar van het spoorweginet in Nederland. Zij onderhoudt, exploiteert en verbetert het spoorweginet. ProRail is bovendien verantwoordelijk voor het aanbieden van veilige rijwegen op het spoor.

In de praktijk wordt ProRail ook vaak betrokken in samenwerkingen, met name bij aanrakingswerken en als het werkzaamheden aan of rondom het spoor betreft. ProRail hanteert voor activiteiten aan spoorinfrastructuur hetzelfde criterium als RWS, namelijk het eigendom van de grond waarop het werk plaatsvindt. Wanneer ProRail werk aan het spoor en derden daaraan meebetalen, is geen sprake van een prestatie aan derden. ProRail brengt dan geen btw in rekening. Een uitzondering hierop, die ook geldt voor RWS, zijn de zogenaamde kruisende voorzieningen.

Werkzaamheden aanrakingswerken Prorail

Onderdeel van een RWS-project vormen werkzaamheden aan kunstwerken in een aantal rijkswegen, die de spoorweginfrastructuur kruisen. Deze zogenaamde aanrakingswerken maken onderdeel uit van de hoofdspoorweginfrastructuur en zijn eigendom van Railinfrastructuur BV (de moederorganisatie van ProRail). ProRail belast de kosten voor het vervangend vervoer als gevolg van het stremmen van het treinverkeer, bouwkosten, engineering en bijkomende kosten voortvloeiend uit de aanleg van aanrakingswerken door aan RWS.

ProRail hanteert voor infrastructurele werken het eigendom en feitelijk gebruik als uitgangspunt voor de btw-heffing. Voor werken die ProRail uitvoert (deels) voor rekening van RWS geldt het volgende:

- Werk ten behoeve van spoorweginfrastructuur is een prestatie aan ProRail. ProRail factureert aan RWS de kosten zonder (exclusief) btw;
- Werk aan rijksinfrastructuur is een prestatie aan RWS. ProRail factureert aan RWS de kosten inclusief 21% btw.

ProRail zal de kosten voor het werk aan de hoofdspoorweginfrastructuur, waarvan het gebruik en de beschikkingsmacht louter bij ProRail ligt, factureren zonder (zichtbare) btw. Dit geldt ook voor de overige activiteiten die ProRail uit hoofde van de beheerconsessie verricht, waaraan derden meebetalen.

Advies: wanneer RWS kosten vergoedt aan ProRail, spreek dan *altijd* bedragen exclusief btw af en geen bedragen inclusief btw. Zo voorkomt RWS dat onnodig (aftrekbare) btw aan hem wordt berekend.

Waterschap / Hoogheemraadschap

Een waterschap, soms ook hoogheemraadschap genoemd, is een decentrale overheidsinstantie die tot taak heeft de waterhuishouding in haar gebied te regelen. Zo'n gebied wordt over het algemeen ook een waterschap genoemd.

Een waterschap verricht ook een wettelijk opgedragen taak – waaronder de waterkeringszorg, het waterkwantiteitsbeheer en het waterkwaliteitsbeheer – en treedt daarbij op als overheid. Daarnaast voert een waterschap – vaak om redenen van doelmatigheid – ook andere taken uit, zoals het wegenbeheer en vaarwegenbeheer. Voor deze laatste activiteiten wordt het waterschap als btw-ondernemer aangemerkt en zal zij btw berekenen over de beheersvergoeding die zij ontvangt. Achtergrond daarvan is dat het waterschap dan niet als overheid optreedt, maar werkzaamheden in opdracht van derden uitvoert.

Kadaster

Het Kadaster is belast met het beheer van het openbaar register van registergoederen (waaronder onroerende zaken) en daarop gevestigde rechten. Het Kadaster is een ZBO dat een aantal wettelijke taken uitvoert. Voorbeelden hiervan zijn de registratie van gegevens over een onroerende goederen, de registratie van registergoederen zoals schepen, landinrichtingsprojecten etc. Het Kadaster houdt zich dus voornamelijk bezig met het uitvoeren van wettelijke taken. In samenwerkingsverbanden kan het echter voorkomen dat het Kadaster ondernemersactiviteiten uitvoert (bijvoorbeeld het uitvoeren van onderzoek).

Nationale Politie

De Nationale Politie (NP) is een rechtspersoon met een wettelijke taak (RWT). NP kent ook twee 'btw-rollen': overheid en ondernemer. NP is een RWT onder zeggenschap van het ministerie van Veiligheid en Justitie, maar behoort niet tot de rechtspersoon Staat der Nederlanden. Activiteiten die RWS uitvoert voor rekening van de NP kunnen belast met btw zijn.

Staatsbosbeheer

Staatsbosbeheer (SBB) is een bij de wet opgericht ZBO. De gronden die SBB beheert, staan bij het Kadaster geregistreerd op naam van SBB. Het economisch eigendom berust bij EL&I (het Rijk) en verkoop kan alleen na instemming van RVB.

Net zoals RWS heeft SBB ook een overheidssfeer en een ondernemerssfeer. Het beheer en onderhoud van gronden die eigendom zijn van SBB zijn overheidsactiviteiten. Het beheer en onderhoud van gronden die eigendom zijn van derden, doet SBB als ondernemer. Hiervoor factureert SBB met btw.

Privaatrechtelijke partijen

In samenwerkingssituaties komt RWS veel verschillende privaatrechtelijke partijen tegen, zoals projectontwikkelaars, bedrijvenschappen, geprivatiseerde overheidsbedrijven etc.

Deze partijen zijn over het algemeen voor al hun activiteiten aan te merken als btw-ondernemer.

7.5 Samenwerkingsvormen binnen RWS

In deze paragraaf wordt van diverse samenwerkingsvormen de aandachtspunten voor de btw beschreven. Eerst wordt aandacht besteed aan de gevolgen wanneer RWS als penvoerder optreedt.

7.5.1 RWS als penvoerder

Voor diverse samenwerkingen treedt RWS op als penvoerder. De penvoerder voert de correspondentie namens het samenwerkingsverband, informeert deelnemers, verdeelt subsidies of andere bijdragen over de deelnemers en voert vaak de administratie voor het samenwerkingsverband.

De volgende punten verdienen aandacht vanuit btw-optiek:

- RWS verricht zijn penvoerderactiviteiten doorgaans als overheid. De activiteiten vloeien voort uit de positie van RWS als onderdeel van de Rijksoverheid.
- Ontvangt RWS (namens het samenwerkingsverband) een subsidie, dan moet worden bepaald of deze subsidie is belast met btw. Zie hiervoor hoofdstuk 10, specifiek paragraaf 10.1.
- De verdeling van subsidies of bijdragen over de deelnemers is niet belast met btw. De verdeling van de gelden vormt niet de vergoeding voor een (btw-relevante) prestatie.
- Is het samenwerkingsverband een zelfstandige btw-ondernemer, dan moet het samenwerkingsverband zelfstandig btw-aangiften indienen. Dit betekent het volgende:
 - Voor het samenwerkingsverband moet een afzonderlijke administratie worden gevoerd.
Inkoopfacturen moeten op naam van het samenwerkingsverband staan.

- Verkoopfacturen moeten door en op naam van het samenwerkingsverband worden uitgereikt.
- De mogelijkheid om btw op inkoopfacturen te verrekenen is afhankelijk van de activiteiten die het samenwerkingsverband verricht.
- Is het samenwerkingsverband geen zelfstandige btw-ondernemer, dan worden alle transacties en doorberekeningen vanuit de deelnemers beoordeeld.
- Indien RWS van de overige deelnemers een afzonderlijke vergoeding voor de administratie ontvangt, is deze vergoeding in principe belast met btw.

In de hierna te bespreken samenwerkingsvormen, kan RWS als penvoerder optreden. Hieraan wordt geen afzonderlijke aandacht meer besteed.

7.5.2 *De bestuursovereenkomst*

In een bestuursovereenkomst worden afspraken tussen overheidsorganen vastgelegd. De bevoegdheden van de overheidsorganen blijven in tact. Met een bestuursovereenkomst wordt dan ook geen afzonderlijk orgaan in het leven geroepen.

Bij RWS komt de bestuursovereenkomst voor bij overeenkomsten met een lagere overheid (of meerdere lagere overheden).

Het kan voorkomen dat de afspraken uit een bestuursovereenkomst botsen met de btw-regels. Om dit te voorkomen is het van belang de onderlinge prestaties en vergoedingen tussen de projectpartners duidelijk te omschrijven. De volgende onderwerpen spelen bijna altijd een rol en moeten duidelijk blijken uit de bestuursovereenkomst.

- Tot wiens taak en verantwoordelijkheid vallen de werkzaamheden die worden uitgevoerd?
- Op wiens infrastructuur worden de werkzaamheden uitgevoerd waarvoor verrekening plaatsvindt?
- Projecttekeningen vormen een onderdeel van de bestuursovereenkomst, uit deze tekeningen blijkt duidelijk wie de eigendom van de infrastructuur heeft. Daarop worden ook de grenzen en de uitgevoerde werkzaamheden vastgelegd.
- In de overeenkomst wordt duidelijk vastgelegd of grondoverdrachten moeten plaatsvinden of zakelijke rechten (zoals een recht van opstal) moeten worden gevestigd. Als dit het geval is, moeten duidelijke afspraken worden gemaakt over het moment waarop de overdracht plaatsvindt en welke gevolgen dit heeft voor de btw (en eventueel overdrachtsbelasting). Zie hoofdstuk 8.
- In de overeenkomst wordt duidelijk vastgelegd welke (soorten) kosten worden verrekend en waarom de kosten worden verrekend. Er mag niet worden volstaan met de vermelding van een saldobedrag.
- In de financiële paragraaf van de overeenkomst worden de juiste bedragen vermeld, d.w.z dat de hoogte van de vergoedingen afhankelijk is van de mogelijkheid om wel of geen btw te verrekenen. In paragraaf 3.3.1 (als RWS als overheid handelt) en paragraaf 3.4.1 (als RWS als ondernemer handelt) is beschreven hoe de bedragen moeten worden vastgesteld.

De btw-specialisten van RWS kunnen altijd toetsen wat de btw-gevolgen zijn van de afspraken in de (concept) bestuursovereenkomst of convenant. Wacht hiermee niet totdat de overeenkomst ondertekend is, maar betrek hen hier zo vroeg mogelijk bij. Verkeerde afspraken kan RWS onnodig geld kosten.

7.5.3 PPS-constructies

PPS staat voor Publiek-Private Samenwerking. Het is een samenwerkingsvorm tussen de (Rijks)overheid en een of meer private partijen, waarbij alle partijen hun eigen verantwoordelijkheid houden.

Een PPS kan op veel verschillende manieren worden aangegaan. Een PPS-project heeft doorgaans de volgende kenmerken:

- Contractueel is vastgelegd wie waarvoor verantwoordelijk is en wie welke kosten en risico's draagt;
- Met de PPS worden zowel maatschappelijke als commerciële doelen nagestreefd;
- Partijen werken met elkaar samen met inbreng van ieders specifieke deskundigheid; en
- De samenwerking moet leiden tot een beter resultaat tegen dezelfde kosten of hetzelfde resultaat tegen lagere kosten.

Omdat er veel verschillende PPS-vormen zijn, is het niet mogelijk om alle btw-gevolgen van dergelijke samenwerkingen te beschrijven. Over het algemeen kan worden aangesloten bij de algemene lijnen die zijn beschreven in paragraaf 7.2. Neem bij vragen over een PPS-constructie contact op met de btw-specialisten van RWS.

DBFM-contract

Een veel voorkomende vorm van PPS is het DBFM(O)-contract. Deze afkorting staat voor Design (ontwerpen), Build (bouwen), Finance (financieren), Maintain (onderhouden) en Operate (exploiteren). De 'O' van Operate staat tussen haakjes, omdat de exploitatie van (Rijks)infrastructurele voorzieningen doorgaans bij RWS blijft. Deze activiteit wordt niet in de samenwerking ingebracht. De overige activiteiten worden uitgevoerd door één of meer partijen binnen de samenwerking.

In de samenwerking zijn RWS, aannemers, financiers en eventuele andere dienstverleners verenigd. Die samenwerking legt de infrastructuur aan. De kern van een DBFM(O)-contract is dat de totale kosten van zowel de ontwikkeling als het onderhoud gedurende de levensduur vooraf in kaart worden gebracht. De samenwerking (opdrachtnemer) neemt de financiering van deze kosten voor zijn rekening. Hij berekent vervolgens periodieke beschikbaarheidsvergoedingen voor het gebruik van de infrastructuur aan bijvoorbeeld RWS. Dit betreft doorgaans niet een afzonderlijke vergoeding voor elk van de onderdelen van het DBFM(O)-contract, maar een periodieke vergoeding voor de beschikbaarheid van de infrastructuur. Het gaat daarbij vaak om een samengestelde prestatie waarvan is bepaald dat er sprake is van een dienst (de terbeschikkingstelling van de infrastructuur).

Bij het vaststellen van de totale kosten van de ontwikkeling en het onderhoud moet al rekening worden gehouden met btw. In de eerste plaats moet de opdrachtnemer

namelijk bepalen of hij wel of geen btw moet berekenen over de periodieke exploitatievergoeding. In de tweede plaats is het voor RWS de vraag of de btw die over de exploitatievergoeding wordt berekend wel of geen kostenpost vormt. De btw vormt in ieder geval een kostenpost als het om eigen infrastructuur van RWS gaat.

DBFM-contract als samengestelde prestatie

Er zijn vragen gesteld of een DBFM-contract gezien kan worden als een samengestelde prestatie of als afzonderlijke prestaties. Deze vragen focussen zich op de mogelijkheid om de financieringscomponent (de F) uit het DBFM-contract af te splitsen. De regelgeving bepaalt dat normaliter financieringskosten zijn vrijgesteld van btw, en de redenatie is dat door opsplitsing van de F-component uit een DBFM contract een btw voordeel gerealiseerd kan worden. Het afsplitsen van alleen de F-component is niet toegestaan, in theorie is het wel mogelijk om alle componenten afzonderlijk te beoordelen voor de btw. Dit brengt echter als nadeel met zich mee dat bij oplevering van de infrastructuur in één keer de btw over de aanlegkosten moet worden afgedragen. Daarnaast spelen ook andere niet btw-gerelateerde risico's mee.

Het RWS beleid is dat DBFM-contracten beschouwd moeten worden als één ondeelbare prestatie, en dat het opsplitsen van het DBFM contract in losse componenten ten behoeve van een mogelijk btw voordeel niet kansrijk is.

7.5.4 Allianties

RWS is met diverse partijen allianties aangegaan. In deze allianties wordt niet alleen samengewerkt met andere overheden, maar bijvoorbeeld ook met kennisinstellingen. Denk bijvoorbeeld aan samenwerkingen met de waterschappen, ProRail, ANWB, Havenbedrijf Rotterdam, Kadaster, TNO, Belastingdienst, TU-Delft en Highways Agency.

RWS werkt vooral met allianties waarbij de opdrachtgevers zich aan elkaar verbinden. Het project A2 Hooggelegen ter hoogte van Utrecht is een project van Rijkswaterstaat dat volgens een projectalliantiestructuur tot stand is gekomen en de A2 Maastricht is een voorbeeld van een alliantie tussen de opdrachtgevers. Alle prestaties van en aan allianties worden afzonderlijk beoordeeld op btw-gevolgen.

7.5.5 Internationale samenwerkingsverbanden

In de praktijk blijkt dat samenwerking met buitenlandse partijen lastige btw-gevolgen kan hebben. Zo moet eerst worden vastgesteld in welke 'rol' RWS en de buitenlandse partners optreden. Vervolgens moeten de activiteiten worden benoemd. Bovendien kan het in internationale verbanden voorkomen dat de btw-heffing is verlegd. Zie hoofdstuk 12. Neem bij vragen over internationale samenwerkingsverbanden contact op met de btw-specialisten van RWS.

7.5.6 Gemeenschappelijke regeling (GR)

Een gemeenschappelijke regeling is een entiteit die is ingesteld op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen. In deze wet worden samenwerkingsverbanden tussen publiekrechtelijke lichamen, zoals gemeenten, provincies en waterschappen, geregeld.

Een GR is voor de btw-heffing een zelfstandige entiteit. Alle prestaties van en aan de GR moeten worden beoordeeld op btw-gevolgen.

7.6 Voorbeelden

Programma Ruimte voor de Rivier

De regering heeft maatregelen genomen om de veiligheid in het Nederlandse rivierengebied te vergroten om bij hogere rivierafvoeren het rivierengebied te beschermen tegen mogelijke overstromingen. De rivieren krijgen op 39 locaties meer ruimte. Deze maatregelen vormen samen het Programma Ruimte voor de Rivier (PDR). Ruimte voor de Rivier realiseert twee samenhangende doelstellingen:

1. Het op niveau brengen van de bescherming van het rivierengebied tegen overstromingen (Rijkstaak);
2. Het leveren van een bijdrage aan het verbeteren van de ruimtelijke kwaliteit van het rivierengebied (Regionale taak).

In totaal 17 partners van provincies, gemeenten, waterschappen en Rijkswaterstaat voeren samen het programma Ruimte voor de Rivier uit. PDR beschikt over het totale budget voor de uitvoering van het programma, de kosten worden door PDR vergoed aan de realisatoren.

Omvangrijke btw-gevolgen voor RWS

Het programma Ruimte voor de Rivier leidt bij RWS tot omvangrijke btw-gevolgen. De realisatoren van het programma zijn zowel niet compensatiegerechtigde partijen (Rijk en waterschappen) als compensatiegerechtigde partijen (gemeenten en provincies). Een factor die dit programma complex maakt, is dat werkzaamheden worden uitgevoerd op infrastructuur van zowel het Rijk, mede-overheden als van particulieren. Zonder afstemming met de Belastingdienst zouden de btw-gevolgen van alle afspraken tussen RWS, het Waterschap, provincies en de gemeenten elk afzonderlijk moeten worden beoordeeld.

Pragmatische afspraken in overleg met Belastingdienst

Om dit te voorkomen heeft RWS in overleg met de Belastingdienst afspraken gemaakt die gelden voor het gehele programma. Het bijzondere hieraan is dat deze afspraken niet alleen van toepassing zijn op RWS als realisator maar ook gelden voor alle andere realisatoren.

Kort samengevat zijn de afspraken als volgt:

- Onderlinge werkzaamheden binnen het juridische kader van het PKB: realisatoren handelen binnen hun specifieke overheidstaak. Over de eigen apparaatskosten wordt geen btw berekend.
- Realisator is niet compensatiegerechtigd: bij uitvoering van het programma wordt opgetreden als ondernemer. RWS vergoedt de bruto kosten inclusief btw.
- Realisator is compensatiegerechtigd: bij uitvoering van het programma wordt niet opgetreden als ondernemer. Compensabele btw wordt niet vergoed door RWS. Er wordt gewerkt met een vooraf vastgestelde verdeelsleutel op basis van het toekomstig eigendom van infrastructuur.
 - > Kosten mbt infrastructuur in eigendom van realisator zelf worden exclusief btw door RWS vergoed. De realisator kan de btw compenseren.
 - > Kosten mbt infrastructuur derden worden door RWS vergoed voor het bedrag waar de btw is inbegrepen.

Advies: de btw-gevolgen van dit project zijn in gezamenlijk overleg met de Belastingdienst vastgesteld. Resultaat zijn pragmatische afspraken binnen de kaders die de btw-wetgeving biedt, waarvan geen van de projectpartners financieel nadeel ondervinden en waarbij de administratieve lasten tot een minimum zijn beperkt.

Alliantie project A6/A7 Knooppunt Joure

Knooppunt Joure wordt omgebouwd tot een volledig ongelijkvloers knooppunt van autosnelwegen. De bestaande rotonde maakt plaats voor een ongelijkvloerse verbinding tussen de A6 en A7. Ook de omgeving van het knooppunt wordt aangepakt. Gezien de landelijke en regionale belangen is besloten om een alliantie aan te gaan tussen RWS, provincie en gemeente, waarin alle partijen ook financieel bijdragen. Provincie Fryslân is, als penvoerder van de alliantie, verantwoordelijk voor de aanleg van het nieuwe knooppunt binnen het taakstellend budget van € 70,9 miljoen (inclusief btw).

In de overeenkomst wordt afgesproken dat RWS € 13,4 miljoen van de kosten vergoedt. De rest van de kosten wordt deels door de provincie gefinancierd uit het mobiliteitsfonds en komt deels voor rekening van de gemeente. Het knooppunt van snelwegen wordt eigendom van de Staat (RWS), de infrastructuur rondom het knooppunt wordt eigendom van de regionale partijen. Het aanleggen van het knooppunt is een onderdeel van de wettelijke taak van RWS, de provincie handelt hier als (hoofd)aannemer van RWS.

Brengt de provincie btw in rekening aan RWS?

De provincie zal vanuit haar standpunt beoordelen of zij een prestatie aan RWS tegen vergoeding verricht. De vraag wat RWS terugkrijgt voor zijn bijdrage, is makkelijk te beantwoorden. RWS krijgt een knooppunt van snelwegen terug. De provincie treedt voor de aanleg van rijksinfrastructuur op als ondernemer. De bijdrage van RWS is belast met btw, de provincie zal RWS facturen met zichtbare btw sturen. De btw is voor RWS kostenverhogend.

Wat betekent dit voor de provincie?

De provincie treedt op als ondernemer. Zij kan de btw op de kosten, die in rekening worden gebracht bij RWS, in aftrek nemen. De provincie en gemeente nemen ook een deel van de projectkosten voor haar rekening. Voor de provincie en gemeente resteert nog de vraag of de btw op haar aandeel in de kosten compensabel is. Btw op de aanleg van rijksinfrastructuur is naar mening van RWS niet compensabel. Voor het deel van het werk waarbij infrastructuur van de provincie en gemeente wordt gerealiseerd, zullen zij naar mening van RWS de btw wel kunnen compenseren.

Wie is verantwoordelijk voor de btw-heffing?

De risico's en verantwoordelijkheid voor de juiste verrekening van btw ligt echter bij de regionale partijen, RWS kan slechts toezien en zijn mening geven.

8 Aankoop van onroerende zaken

De Staat verwerft en levert onroerende zaken. De landelijke vastgoeddienst van RWS hebben tot hoofdtaak onroerende zaken te *verwerven* namens de Staat. De *levering* van onroerende zaken door de Staat wordt uitgevoerd door het Rijksvastgoedbedrijf (RVB). RWS is dus enkel betrokken bij de aankoop en verwerving van onroerende zaken. Vanuit dat oogpunt is dit hoofdstuk geschreven. De regels die gelden voor de aankoop van onroerende zaken gelden over het algemeen ook bij de verkoop van onroerende zaken door RVB.

RWS koopt onroerende zaken aan namens de Staat.
RVB verkoopt onroerende zaken namens de Staat.

Bij zowel de aankoop als verkoop spelen btw-aspecten een rol.

Voordat wordt ingegaan op de btw-gevolgen van de aankoop van onroerende zaken, volgt eerst een definitie van een aantal begrippen.

8.1 Het begrip 'onroerende zaak'

8.1.1 Fysieke onroerende zaak

Een onroerende zaak is een zaak die vast met de grond is verbonden, bijvoorbeeld een gebouw. Grond is ook een onroerende zaak.

Het begrip gebouw is ruim. Hieronder wordt verstaan elk bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. Behalve gebouwen zoals huizen, kantoren, schuren en dergelijke, vallen bijvoorbeeld ook bruggen, tunnels, viaducten, straten, wegen, pleinen en sluizen onder dit begrip. Ook een onvoltooid bouwwerk is al een gebouw voor de btw. Denk hierbij aan een half afgebouwd gebouw of een constructie die onderdeel vormt van een nog te bouwen bouwwerk, zoals de fundering van een weg. Ook ondergrondse bouwwerken kunnen als gebouw worden aangemerkt. Denk hierbij aan ondergrondse tunnels van een metro of trein, parkeergarages, vuilopslag en kabelnetwerken die door pijpleidingen lopen. Ook dergelijke constructies kwalificeren voor de btw als een gebouw. Bomen, struiken, gras en andere flora zijn geen gebouwen omdat het geen constructies zijn.

In de infrastructuur komt over- en onderbebouwing veel voor. Bij overbebouwing is er sprake van bebouwing in meerdere lagen, door het aanbrengen van nieuwe gebouwen in de luchtkolom boven een perceel grond. Bij onderbebouwing worden nieuwe gebouwen onder maaiveldniveau van een perceel grond aangebracht. Om vast te stellen welke btw-regels hiervoor gelden, moet eerst worden vastgesteld of de over- of onderbebouwing zelfstandig is ten opzichte van het perceel grond. Is of komt het eigendom van de over- of onderbebouwing in andere handen dan die van de eigenaar van het perceel, dan wordt deze scheiding in eigendom door middel van zakelijke rechten geregeld.

De eigenaar van de ondergrond wordt door natrekking ook eigenaar van al hetgeen in, op of boven die grond wordt gerealiseerd. Natrekking kan worden voorkomen via de vestiging van zakelijke rechten.

8.1.2 *Rechten op onroerende zaken*

Rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (hierna samengevat genoemd: zakelijke rechten) worden voor de btw-heffing ook als een onroerende zaak aangemerkt. De belangrijkste zakelijke rechten zijn:

- het recht van erfpacht en ondererfpacht;
- het recht van opstal en onderopstal;
- het vruchtgebruik van een onroerende zaak;
- het vestigen van erfdienstbaarheden.

Bij het vestigen van zakelijke rechten zijn de btw-regels afhankelijk van de onroerende zaak waarop het recht wordt gevestigd en de hoogte van de gevraagde vergoeding (zie de volgende paragraaf).

8.2 Het begrip 'levering'; juridische en economische eigendom

8.2.1 *Overdracht juridische eigendom*

Een onroerende zaak wordt geleverd als de macht om als eigenaar over die onroerende zaak te beschikken door de eigenaar aan de Staat/RWS wordt overgedragen.

De juridische eigendom van onroerende zaken (registergoederen) wordt overgedragen via een notariële akte. In veel gevallen is het moment van het passeren van de notariële akte het moment waarop de levering plaatsvindt. De koper krijgt dan ook pas de beschikking over de onroerende zaak.

Voor de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van zakelijke rechten geldt het volgende:

- Als de vergoeding voor het zakelijk recht (zoals de canon bij recht van erfpacht of de retributie bij recht van opstal) inclusief btw, gelijk is of meer bedraagt dan de waarde van die rechten in het economische verkeer, dan is voor de btw sprake van een levering van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.
- Als de vergoeding voor het zakelijk recht inclusief btw, minder bedraagt dan de waarde van die rechten in het economische verkeer, dan is voor de btw sprake van een dienst (namelijk verhuur van die onroerende zaak).

Vordering/onteigening

Een specifiek (en voor RWS relevant) voorbeeld van een levering doet zich voor als de overheid goederen vordert. Het kan voorkomen dat een overheidsinstantie, tegen betaling van een vergoeding, goederen van een ondernemer vordert. Denk aan onteigening van bedrijfsonroerend goed. In zo'n geval verricht de ondernemer een levering van onroerend goed aan de overheidsinstantie.

Let op! Als een particuliere persoon wordt onteigend, is geen sprake van een levering voor de btw. De particuliere persoon is namelijk over het algemeen geen ondernemer.

Niet alleen de juridische overdracht van onroerende zaken is een levering voor de btw. Voor de btw-heffing geldt dat de overdracht van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken ook als een levering kwalificeert. Dit wordt de overdracht van de economische eigendom genoemd. Zie ook de volgende paragraaf.

8.2.2 Overdracht economische eigendom

Voor de btw is van de overdracht van de economische eigendom sprake als:

- het economische belang bij de onroerende zaak overgaat (bijvoorbeeld waardeinstijgingen of waardedalingen); en
- de macht om als eigenaar over de onroerende zaak te beschikken wordt overgedragen (de koper moet als eigenaar kunnen optreden).

Overdracht van onroerende zaken:
1. Juridische eigendom via notariële akte.
2. Economische eigendom door overdracht beschikkingsmacht over de grond.

Bij infrastructuur komt het voor dat het onderhoud en beheer op enig moment wordt overgedragen aan de (toekomstige) eigenaar. Let op dat de overdracht van beheer en onderhoud niet hetzelfde is als de overdracht van de economische eigendom.

Het overdragen van de (economische) eigendom van infrastructuur ten behoeve van derden, omwille van een eventueel door hen te behalen btw-voordeel, is niet toegestaan. Dit kan door de Belastingdienst worden herroepen.

Ook voor het moeten betalen van overdrachtsbelasting is het begrip economische eigendom relevant. Voor de overdrachtsbelasting is dit begrip echter ruimer dan voor de btw. Omdat RWS een vrijstelling overdrachtsbelasting heeft, wordt hierop niet verder ingegaan.

Wie de juridische eigenaar van een onroerende zaak is, is vastgelegd bij het Kadaster. Deze gegevens kunnen worden opgevraagd. Als een zakelijk recht is gevestigd op een onroerende zaak, dan is dit eveneens bij het Kadaster bekend. Uit de gegevens van het Kadaster blijkt niet altijd of de economische eigenaar een ander is dan de juridische eigenaar. Het is dan ook niet altijd makkelijk vast te stellen wie de economische eigenaar van grond is.

8.3 Levering van een onroerende zaak; hoofdregel en uitzonderingen

8.3.1 Hoofdregel

De hoofdregel is dat de levering van onroerende zaken is vrijgesteld van btw. Dat houdt in dat RWS onroerende zaken aankoopt zonder btw te betalen over de koopsom. Op deze hoofdregel bestaat een aantal uitzonderingen.

8.3.2 Uitzonderingen

Die uitzonderingen zijn de volgende (de levering van deze onroerende zaken is dus wel belast met btw):

1. de levering van een gebouw (of gedeelte daarvan) en het bijbehorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaar na het tijdstip van de eerste ingebruikneming. Dit is de levering van een nieuwe onroerende zaak;
2. de levering van een bouwterrein; en
3. de levering waarbij verkoper en koper kiezen voor een btw-belaste levering.

'Nieuw' gebouw

De levering (door een ondernemer en tegen vergoeding) van een *gebouw* of een gedeelte van een gebouw en het daarbij behorende terrein voor of binnen twee jaar na de eerste ingebruikneming is belast met btw. Als RWS dit soort onroerende zaken aankoopt zal over de koopsom btw in rekening worden gebracht.

Een levering van bebouwde onroerende zaken is alleen (van rechtswege¹) belast als deze levering binnen twee jaren na de eerste ingebruikneming plaatsvindt. Na het verstrijken van deze twee jaren zal de levering vrijgesteld van btw plaatsvinden en wordt aan RWS geen btw in rekening gebracht. RWS kan wel te maken krijgen met de vergoeding van btw-schade als een onroerende zaak – die ouder is dan twee jaar maar jonger is dan tien jaar – wordt onteigend. Omdat de onroerende zaak dan binnen de herzieningsperiode (zie paragraaf 5.4) wordt overgedragen, bestaat het risico dat de overdrager btw moet terugbetalen aan de Belastingdienst. Die btw zal hij als btw-schade op RWS willen verhalen.

Bouwterrein

Naast de levering van een 'nieuw' gebouw is ook de levering van een bouwterrein belast met btw. Een bouwterrein is onbebouwde grond:

- waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden; of
- ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond; of
- ten aanzien waarvan in de omgeving voorzieningen worden of zijn getroffen; of
- of ter zake waarvan een omgevingsvergunning (vroeger: bouwvergunning) is verleend

dit met het oog op de bebouwing van de grond.

Als aan één van deze eisen is voldaan en de werkzaamheid is verricht met het oog op de bebouwing, dan is al sprake van een bouwterrein. Hieronder lichten wij deze eisen toe.

Als RWS een bouwterrein in de zin van de btw aankoopt, wordt over de koopsom btw aan RWS in rekening gebracht. Omdat de btw voor RWS een kostenpost vormt, is dit niet aan te bevelen. Het heeft de voorkeur voor RWS om gronden te verwerven voordat deze een bouwterrein worden. Er mogen dan nog geen handelingen aan of rondom de grond zijn verricht die uiteindelijk dienstbaar zijn aan de bebouwing van die grond.

Het verleggen van kabels en leidingen zijn werkzaamheden die wordt verricht met het oog op de bebouwing van die grond (bijvoorbeeld aanleg van een weg). Als dit gebeurt voordat RWS de grond verwerft, leidt dit tot btw-heffing die voor RWS een kostenpost vormt. Dit soort werkzaamheden wordt bij voorkeur uitgesteld tot na de overdracht.

Keuze voor een btw-belaste levering (optie)

Zoals hiervoor beschreven moet bij bebouwde en onbebouwde grond onderscheid worden gemaakt tussen btw-belaste leveringen en btw-vrijgestelde leveringen.

¹ Van rechtswege betekent dat de levering vanuit de wet verplicht is belast met btw. Tegenover de levering die van rechtswege is belast, staat de levering waarbij koper en verkoper vrijwillig kiezen voor btw-heffing bij de levering.

Als de levering van een onroerende zaak niet van rechtswege belast is met btw, bestaat onder voorwaarden de mogelijkheid om te kiezen voor een btw-belaste overdracht. RWS kan als koper van onroerende zaken echter nooit gebruik maken van dit keuzerecht, zodat dit verder onbesproken blijft.

8.4 Overige onderwerpen

8.4.1 Aftrek en afdracht van btw op facturen

Zoals hiervoor beschreven, zal RWS doorgaans geen btw op de koopsom van onroerende zaken betalen. Op de inkoopfactuur staat dan ook geen btw.

Btw op de inkoopfactuur is alleen terecht als RWS een bouwterrein aankoopt. Als de grond vervolgens wordt gebruikt voor de realisatie van eigen infrastructuur, vormt deze btw een kostenpost. Voor een uitgebreide toelichting op het aftrekrecht, zie paragraaf 3.1.6 en 3.4.

Het komt voor dat RWS facturen ontvangt van een notariskantoor, wat voor het Rijk zorgt voor de overdracht van onroerende zaken, waarop btw over de verkoopprijs van het onroerend goed in rekening wordt gebracht. Deze btw ontvangt RWS via de notaris, maar let op dat RWS deze btw moet afdragen aan de Belastingdienst. Deze btw moet RWS meenemen in zijn btw-aangifte.

8.4.2 Feitelijk gebruik

Naast het eigendom wordt bij onroerende zaken ook het begrip feitelijk gebruik gehanteerd. Het feitelijk gebruik is bij de btw-beoordeling slechts daar van belang wanneer eigendom en taakstelling niet leidend zijn. RWS past het feitelijk gebruik alleen toe bij kruisende infrastructuur, zoals bijvoorbeeld het geval kan zijn bij een gemeentelijke fietstunnel onder een rijksweg. Het aanleggen van een fietspad behoort immers (normaliter) niet tot de taak van RWS.

Voor een toelichting op het feitelijk gebruik bij kruisende infrastructuur, zie paragraaf 6.3.

8.4.3 Overdrachtsbelasting

Btw wordt geheven over de *levering* van onroerende zaken. De overdrachtsbelasting daarentegen belast de *verkrijging* van onroerende zaken of de rechten waaraan deze zijn onderworpen. Met de term 'verkrijging' wordt niet alleen bedoeld op de verkrijging van de juridische eigendom, maar ook de verkrijging van de economische eigendom van een onroerende zaak of rechten waaraan deze is onderworpen, is een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting.

De Staat heeft een vrijstelling overdrachtsbelasting. Over het algemeen is RWS bij de aankoop van onroerende zaken dan ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd. De notaris moet hiervan een melding opnemen in de notariële akte. In dit hoofdstuk wordt verder geen aandacht besteed aan de gevolgen van de heffing van overdrachtsbelasting.

8.4.4 Ruiltransacties

Het komt voor dat RWS een ruiltransactie met onroerende zaken doet. Denk aan de ruil van twee percelen grond in verband met de verlegging van een rijksweg en een provinciale weg.

Een kenmerk van ruiltransacties is dat doorgaans slechts één partij een (bij)betaling in geld doet. Desalniettemin bestaat een ruiltransactie fiscaal uit twee afzonderlijke prestaties voor de btw (en overdrachtsbelasting). Bij ruil vinden twee leveringen plaats:

- een levering door de Staat/Rijksvastgoedbedrijf(RVB) en
- een levering aan de Staat/RWS.

Voor beide afzonderlijke transacties moet volgens de regels uit dit hoofdstuk worden bepaald of btw en/of overdrachtsbelasting moet worden betaald.

De waarde waarover eventueel btw en/of overdrachtsbelasting is verschuldigd is de waarde in het economische verkeer van de geruilde onroerende zaken.

8.5 Voorbeelden uit de praktijk

In deze paragraaf geven wij een aantal voorbeelden van praktijksituaties die zich bij RWS hebben voorgedaan.

Verwerving economische eigendom van gemeente

RWS heeft een overeenkomst gesloten met een gemeente voor de uitvoering van een Tracébesluit. Hierin is overeengekomen dat de werkzaamheden worden verricht in opdracht van RWS.

80% van de grond waarop de werkzaamheden worden uitgevoerd is in bezit van RWS; de overige 20% is eigendom van de gemeente. De gemeente zal deze grond via een notariële akte overdragen aan de Staat. RWS heeft van de gemeente al eerder toestemming verkregen om op die grond met de werkzaamheden te starten. Vanaf dat moment is RWS aansprakelijk voor de op de grond verrichte werkzaamheden. Ook wordt vanaf dat moment het risico gedragen voor de op de grond verrichte werkzaamheden. Op het moment van ingebruikname van de grond door RWS was sprake van onbebouwd terrein voor de btw.

De vraag is wanneer de levering zich voordoet. Van een levering in de zin van de btw is sprake als de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken overgaat (een economisch leveringsbegrip). Om vast te stellen wanneer de macht om als eigenaar te beschikken is overgegaan, zijn diverse factoren van belang. Zo is van belang of de verkrijger kan beschikken over de grond, wie het risico van tenietgaan draagt, wie aansprakelijk is etc. Het moment van levering van een onroerende zaak is van belang om vast te stellen of de overdracht van een onroerende zaak wel of niet belast is met btw.

Aangezien RWS de beschikkingsmacht heeft gekregen over de grond van de gemeente en RWS ook het risico draagt voor de verrichte werkzaamheden en aangelegde voorzieningen, is de economische eigendom overgegaan voordat de juridische levering is overgegaan (via notariële akte).

Dit betekent dat RWS van de gemeente onbebouwd terrein geleverd heeft gekregen. Deze levering is vrijgesteld van btw. De latere juridische eigendomsoverdracht is voor de btw-heffing dan geen belastbaar feit. Voor zowel de verkrijging van de economische als de juridische eigendom kan RWS zich beroepen op een vrijstelling overdrachtsbelasting.

Grondruil met provincie

RWS en een gemeente hebben een afspraak gemaakt over een grondruil. Nog voordat de juridische eigendom is overgegaan hebben partijen elkaars gronden al feitelijk in gebruik genomen. RWS en de gemeente hebben werkzaamheden uitgevoerd en investeringen gedaan op de reeds in gebruik genomen gronden. Zij dragen vanaf de ingebruikname het risico van de verrichte werkzaamheden en gedane investeringen. Op het moment van feitelijke ingebruikname was sprake van onbebouwde grond voor de btw.

Aangezien RWS en de gemeente bij de feitelijke ingebruikname de macht hebben om als eigenaar over de grond te beschikken en ook het risico dragen van de gedane investeringen en de verrichte werkzaamheden, is op het moment van de feitelijke ingebruikname de economische eigendom overgegaan.

Omdat de grond toen kwalificeerde als onbebouwde grond, nog voordat enige werkzaamheden met het oog op de bebouwing aan de grond waren verricht, is de levering door de gemeente vrijgesteld van btw. RWS kan voor de verkrijging van de economische eigendom een beroep doen op een vrijstelling overdrachtsbelasting, zodat belastingheffing ter zake van de overdracht achterwege blijft.

De latere juridische levering (via RVOB) vormt voor de btw-heffing geen belastbaar feit meer. Heffing van overdrachtsbelasting komt bij de juridische levering evenmin aan de orde, omdat RWS daar ook een beroep kan doen op een vrijstelling overdrachtsbelasting.

Overdracht gronden voor 1 euro

RWS gaat een rijksweg omleggen en heeft met een gemeente, waar de rijksweg omheen gelegd wordt, de afspraak gemaakt dat het oude wegtracé na oplevering van de nieuwe omgelegde weg wordt overgedragen van het Rijk aan de gemeente. In de bestuursovereenkomst is afgesproken dat de gemeente bijdraagt in de kosten van de omlegging van de rijksweg, en is tevens afgesproken dat het oude wegtracé voor € 1 aan de gemeente wordt overgedragen.

Gemeente meent dat RWS voor de grondoverdracht een factuur moet sturen voor de waarde van de gronden – het oude wegtracé – in het economisch verkeer. De gronden zijn immers veel meer waard dan de verkoopprijs van € 1 die met de gemeente is overeengekomen. Gemeente hoopt zo dat zij de btw over de waarde kan compenseren of in aftrek brengen, zodat deze voor haar geen kostenpost is. RWS gaat hier echter niet in mee, de afspraken in de overeenkomst zijn namelijk duidelijk: gemeente betaalt € 1 en niet meer. Een symbolische vergoeding van € 1 wordt niet gezien als een vergoeding voor een prestatie. Er is geen sprake van een economische activiteit, dus wordt er over de vergoeding geen btw geheven.

Het gaat niet om de vraag wat de objectieve waarde van de grondlevering is, maar om de vraag wat er in dit concrete geval feitelijk in rekening wordt gebracht aan de gemeente (de subjectieve waarde). Wanneer de afspraak was gemaakt dat de gemeente een vergoeding zou betalen die de werkelijke tegenwaarde vormt voor de grondlevering, was er mogelijk wel sprake geweest van btw-heffing.

9 Verkoop bedrijfsmiddelen en andere materialen

RWS verkoopt met enige regelmaat bedrijfsmiddelen, oud papier, schroot en andere roerende zaken (hierna samen: roerende zaken). Als RWS roerende zaken verkoopt of inruilt is het van belang om vast te stellen of over de verkoopprijs wel of geen btw in rekening moet worden gebracht. In dit hoofdstuk wordt hierop ingegaan. De begrippen 'levering' of 'leveren' komen diverse malen terug; hieronder wordt ook het verkopen, inruilen en afstoten van goederen verstaan.

9.1 RWS als overheid of ondernemer

Zoals beschreven in paragraaf 3.2, kent RWS voor de btw twee rollen. Hoe RWS met de btw moet omgaan bij de levering van roerende zaken, is afhankelijk van de rol waarin RWS handelt: als overheid of als ondernemer. De overheidsactiviteiten van RWS zijn namelijk niet belast met btw, terwijl RWS voor de ondernemersactiviteiten wel met btw-heffing te maken krijgt.

Vandaar dat voor elke afzonderlijke levering door RWS moet worden vastgesteld of sprake is van een ondernemersprestatie. Als dat niet zo is, dan is over de verkoopprijs geen btw verschuldigd. Anderzijds is de aan RWS in rekening gebrachte btw ten behoeve van de overheidsactiviteiten niet aftrekbaar.

Ook voor de levering van roerende zaken heeft RWS met deze twee rollen te maken:

- Als RWS een roerende zaak uitsluitend heeft gebruikt voor de uitoefening van overheidsactiviteiten, vindt de levering van dit bedrijfsmiddel als overheid plaats. Over de verkoopprijs wordt geen btw berekend. Bij het vaststellen van de verkoopprijs moet er rekening mee worden gehouden dat dit inclusief de aanvankelijk aan RWS berekende btw is.
- Als RWS een roerende zaak gemengd heeft gebruikt (dus voor zowel overheids- als ondernemersactiviteiten) heeft RWS voor de levering een keuze:
 - RWS verricht de levering volledig als ondernemer. RWS berekent dan btw over de volledige vergoeding.
 - De levering vindt gedeeltelijk als overheid en gedeeltelijk als ondernemer plaats. In dat geval wordt over een deel van de vergoeding btw berekend.

RWS heeft er voor gekozen om deze leveringen volledig als ondernemer te doen. Daarom moet RWS btw berekenen over de ontvangen vergoeding. Het btw-percentage dat op de betreffende levering van toepassing is, wordt bepaald door het soort goed dat wordt geleverd. Doorgaans zal dat voor RWS 21% btw zijn. Bij het vaststellen van de verkoopprijs moet rekening worden gehouden met deze btw-heffing. De verkoopprijs wordt bij voorkeur vastgesteld exclusief btw. De door RWS aan de Belastingdienst af te dragen btw komt dan bovenop de verkoopprijs.

In de hierna volgende paragrafen wordt nader ingegaan op verkopen die bij RWS voorkomen. Let op! Het gaat om leveringen aan Nederlandse kopers. Als sprake is van een levering aan een buitenlandse koper, neem dan contact op met de btw-specialisten van RWS. Dat geldt ook voor leveringen aan buitenlandse kopers, waarbij de kopers de te leveren goederen in Nederland komen ophalen en vervolgens (direct) naar het buitenland vervoeren.

9.2 Verkopen en afstoten van gebruikte goederen

Het komt regelmatig voor dat RWS zijn gebruikte goederen verkoopt en levert aan derden. Op grond van de Regeling Materieelbeheer Rijksoverheid 2006 is het Rijksvastgoedbedrijf (RVB) voor de verkoop het aangewezen orgaan voor de rijksoverheid. Het is afhankelijk van het gebruik van het geleverde eigendom door RWS (overheid of ondernemer) of de latere levering belast is met btw. Hierna volgen voorbeelden waar RWS in de praktijk mee te maken heeft.

9.2.1 Verkoop van overtollige bedrijfs- en kantoormiddelen

Bij de levering van bedrijfs- en kantoormiddelen is de btw-heffing dus afhankelijk van de vraag of RWS het overtollige bedrijfsmiddel uitsluitend voor overheids- of ondernemersdoeleinden heeft gebruikt.

Over het algemeen gebruikt RWS zijn bedrijfsmiddelen voor overheidsactiviteiten en niet voor als ondernemersactiviteiten. De levering is dan niet belast met btw.

Het kan echter voorkomen dat bedrijfsmiddelen voor zowel overheids- als ondernemersactiviteiten worden gebruikt. Denk bijvoorbeeld aan de sneeuwschuiver of de strooimachine die wordt ingezet voor de gladheidbestrijding op rijkswegen (overheid) en voor provinciale of gemeentelijke wegen (ondernemer). Deze levering is echter ook niet belast met btw omdat RWS bij de aanschaf geen (gedeelte van de) btw op de inkoopfactuur heeft teruggevraagd. RWS boekt de btw op de door hem aangeschafte bedrijfsmiddelen altijd als kosten.

9.2.2 Levering oud papier

Het Rijk heeft een raamovereenkomst gesloten met een papierhandelaar die papiercontainers verhuurt, de containers komt legen en het oud papier direct meeneemt. RWS heeft een nadere overeenkomst afgesloten met de leverancier.

De papierhandelaar reikt een factuur uit aan RWS voor de verhuur van de containers en de ophaaldienst. De waarde van het opgehaalde oud papier krijgt RWS vergoed van de papierhandelaar. Afhankelijk van de waarde van het papier en de hoeveelheid, moet RWS per saldo betalen of krijgt RWS per saldo een bedrag uitbetaald.

Vanuit btw-optiek vraagt dit de aandacht. Er worden hier namelijk twee prestaties verricht:

- De levering van oud papier door RWS (opbrengst).
- De verhuur van containers en het ophalen van oud papier door de papierhandelaar (kosten).

Deze twee prestaties moeten voor de btw afzonderlijk worden beoordeeld. De kosten maakt RWS als overheid, maar de vraag is of de opbrengst is belast met btw.

Het afstoten en afvoeren van gebruikte goederen, die uitsluitend in het kader van de overheidstaak zijn gebruikt en waarover bij de aanschaf de btw kostenverhogend is geboekt, is voor RWS geen ondernemerstaak. Voor zover RWS zelf de opbrengst factureert gebeurt dit zonder btw. Indien de leverancier de opbrengst crediteert op haar facturen, moet de vermelding van btw achterwege blijven. De btw wordt niet verlegd naar de afnemer (leverancier). RWS staat toe dat in deze situatie de kosten en opbrengsten op één factuur in rekening wordt gebracht.

9.2.3 Verkoop van oude geleiderails

Het gaat hier om goederen die (destijds) zijn aangeschaft en gebruikt voor de overheidstaak. De levering daarvan zal dan nooit als ondernemer kunnen plaatsvinden. Over de verkoop van deze materialen is dus geen btw verschuldigd. De btw wordt ook niet verlegd naar de afnemer.

9.2.4 Inruil gebruikte auto's

Of btw is verschuldigd over de verkoop van de auto's is afhankelijk van de vraag of de auto's uitsluitend voor overheidsactiviteiten zijn gebruikt.

De auto's worden in het kader van de overheidstaak aangeschaft en gebruikt, de btw over de aanschaf is kostenverhogend voor RWS. De inruil of verkoop van gebruikte auto's is voor RWS geen ondernemerstaak. De leasemaatschappij die de auto's namens RWS verkoopt, mag geen zichtbare btw in rekening brengen.

De leasemaatschappij maakt ook de verkoopfactuur namens de verkoper op; zij stuurt een creditfactuur aan RWS. Ondanks dat de leasemaatschappij namens RWS de verkoopfactuur opmaakt, moet RWS de op de factuur vermelde btw afdragen aan de Belastingdienst.

9.2.5 Verkoop (zee) schepen

RWS verkoopt soms ook schepen uit haar eigen vloot, de Rijksrederij. Eerst moet worden vastgesteld of RWS het schip als overheid of als ondernemer levert. Vindt de levering plaats als overheid, berekent RWS geen btw over de verkoopprijs.

Vindt de levering plaats als ondernemer, dan moet onderscheid worden gemaakt tussen zeeschepen en andere schepen:

- Voor de levering van zeeschepen gelden bijzondere btw-regels. De levering van zeeschepen is namelijk belast met 0% btw. Welke schepen als zeeschepen worden aangemerkt, is uitgelegd in paragraaf 13.1.
- De levering van andere schepen dan zeeschepen valt onder het algemene btw-tarief (momenteel 21%).

9.3 Verkoop van goederen als ondernemer

Het komt voor dat RWS goederen verkoopt en daarmee in concurrentie treedt met andere marktpartijen. Denk bijvoorbeeld aan de levering van energie, de verkoop van boeken via een boekverkoper of de "verkoop" van gebaggerd materiaal waarbij de opbrengst vervalt aan de aannemer. Maar ook de verkoop van materialen die vrijkomen uit het eigen areaal welke gebruikt worden voor energiewinning uit

biomassa is daar een goed voorbeeld van. Dergelijke duurzame vormen van energiewinning komen steeds vaker voor bij RWS. RWS moet bij de verkoop btw in rekening brengen en afdragen aan de Belastingdienst. Het is ook mogelijk dat, als RWS de verkoop heeft uitbesteed, de verkoper zelf de factuur opstelt. Dit heet ook wel selfbilling, zie ook paragraaf 15.4. Ook bij selfbilling moet RWS de btw over de verkopen afdragen.

9.3.1 *Levering energie*

Elektriciteit, gas, warmte en dergelijke zijn voor de btw ook goederen. RWS belast energiekosten door aan derden, bijvoorbeeld aan de particulieren en bedrijven die zijn gehuisvest op of nabij het sluseiland in IJmuiden. RWS betaalt in eerste instantie de kosten van elektriciteit en gas aan het energiebedrijf, en berekent de kosten periodiek door op basis van het werkelijk verbruik. De feitelijke afnemer en gebruiker van de energie zijn de bewoners van de panden op het Sluseiland. De prestatie wordt geleverd aan de gebruikers. Dit betekent dat RWS met het doorbelasting van de energiekosten als ondernemer optreedt en over de kosten btw in rekening moet brengen.

RWS heeft recht op aftrek van de btw op de energiekosten die toerekenbaar zijn aan de belaste omzet. Bij de "inkoop" van energie is echter niet vast te stellen welke hoeveelheden aan derden worden doorberekend. De aftrekbare btw wordt daarom collectief voor geheel RWS periodiek met een memoriaalboeking verwerkt in de administratie. Bestellingen worden vastgelegd met de btw-code voor "overheid".

Let op dat ook het winnen van duurzame energie op areaal van RWS, om daarmee opbrengsten te genereren, een ondernemersactiviteit is. RWS krijgt dan te maken met btw-heffing.

9.3.2 *Verkoop gebaggerd materiaal*

In de baggercontracten die RWS afsluit met aannemers worden vaak afspraken gemaakt om de gebaggerde materialen aan de baggeraar te laten vervallen. De baggeraar brengt per saldo een bedrag in rekening bij RWS voor het baggeren, waar ook de opbrengst van het gebaggerd materiaal in is verrekend, maar soms betaalt hij bij en stuurt hij een creditfactuur aan RWS. Het "verkoop" van gebaggerd materiaal is een ondernemerstaak.

De beide prestaties, het baggeren en de levering van het gebaggerde materiaal, moeten afzonderlijk worden beoordeeld voor de btw op basis van de afspraken in het contract. De btw op het baggeren (inkoop), een overheidstaak, is kostenverhogend. De btw op de opbrengst voor het gebaggerde materiaal (verkoop) moet RWS afgedragen aan de Belastingdienst.

Baggeren inclusief verkoop gebaggerde materialen

Baggercontracten die RWS afsluit met aannemers omvatten vaak de volgende prestaties: de baggeraar zorgt voor het op diepte brengen van de vaarweg en RWS laat de opbrengsten van het gebaggerde materialen aan de baggeraar. De baggeraar brengt per saldo een bedrag in rekening bij RWS maar soms betaalt hij bij en stuurt hij aan RWS een creditfactuur. Het baggeren van rijksvaarwegen is een wettelijke taak van RWS; met het "verkoop" van gebaggerd materiaal treedt RWS in concurrentie en is daarmee een ondernemerstaak.

Btw-gevolgen baggeren

De beide prestaties, het baggeren en de levering van het gebaggerde materiaal, moeten afzonderlijk worden beoordeeld voor de btw op basis van de afspraken in het contract. De btw op het baggeren (inkoop), een overheidstaak, is kostenverhogend. De btw op de opbrengst voor het gebaggerde materiaal (verkoop) moet worden afgedragen aan de Belastingdienst.

Kosten en opbrengsten niet salderen!

De vergoedingen met betrekking tot baggerwerkzaamheden mogen niet met elkaar worden gesaldeerd. Spreek af met de baggeraar dat de kosten en opbrengsten apart van elkaar worden gefactureerd.

Let op! Bij prestatiecontracten worden andere afspraken gemaakt, namelijk het op diepte houden van de vaarweg. Soms schrijft een aannemer in voor een negatief bedrag. Of er opbrengsten zijn voor de baggeraar is vooraf niet bekend. In een aantal situaties zijn praktische afspraken gemaakt. Als deze situatie zich voor doet, laat de overeenkomsten dan toetsen op de btw-gevolgen.

9.3.3 Afval wordt biomassa

RWS produceert biomassa, waaronder bermmaaisel, snoeihout van struiken en bomen en maaisel van watergangen. Uit biomassa kan energie wordt opgewekt door verbranding, vergassing of vergisting. Nu worden deze materialen doorgaans via aannemers afgevoerd naar composteerbedrijven, waar ze verwerkt worden tot bodemverbeteraar. RWS gaat echter het snoeiafval gebruiken voor energiewinning uit biomassa, en gaat het snoeiafval verkopen – al dan niet via de aannemer aan wie het onderhoudscontract is uitbesteed – aan energieleveranciers. RWS krijgt dan ook te maken met de btw-heffing over de verkoop van de vrijkomende materialen. De verkoop van houtachtige biomassa die vrijkomt bij het onderhoud van het eigen areaal is een levering die belast is met btw. Met deze verkoop treedt RWS in concurrentie en handelt daarmee als ondernemer.

9.4 Verleggingsregeling bij levering van afvalstoffen

De verleggingsregeling voor de levering van afvalstoffen geldt niet voor goederen die door RWS uitsluitend voor overheidsdoeleinden zijn gebruikt.

Bij de levering van afvalstoffen en bij bepaalde verwerkingsdiensten van afvalstoffen geldt (als RWS als ondernemer optreedt) de verleggingsregeling. Dit houdt in dat RWS (bij het verkopen van dat soort materialen) over de vergoeding geen btw is verschuldigd. De heffing van deze btw wordt verlegd naar de afnemer van de afvalstoffen. De afnemer moet de door hem verschuldigde btw aangeven en afdragen. RWS volstaat met het uitreiken van een factuur waarop is vermeld dat de heffing van btw is verlegd. Ook hier kan sprake zijn van selfbilling, zie paragraaf 15.4.

Onder de toepassing van de verleggingsregeling vallen onder andere de levering van schroot, afval, papier, glas en karton. Neem bij twijfel over de toepassing van de verleggingsregel contact op met de btw-specialisten van RWS.

9.5 Salderen verkopen en inkopen

Uit oogpunt van de financiële verantwoording moeten kosten en opbrengsten ieder voor een bruto bedrag worden verantwoord. Het gesaldeerd verantwoorden van kosten en opbrengsten is niet toegestaan. Ook vanuit btw-oogpunt is het salderen van inkopen en verkopen sterk af te raden omdat beide prestaties, zowel de inkoop als de verkoop, apart moeten worden beoordeeld.

Wanneer kosten en opbrengsten – uitgaven en ontvangsten – met elkaar in één overeenkomst en/of op één factuur worden verrekend dan moeten beide prestaties afzonderlijk worden beoordeeld voor de btw.

Het komt nogal eens voor dat RWS en haar contractspartner (vaak gemeenten en provincies) verschillende vergoedingen voor prestaties of bijdragen onderling met elkaar verrekenen, waarbij onder aan de factuur over het saldo al dan niet btw in rekening wordt gebracht. Los van het feit dat het niet is toegestaan uitsluitend over het saldo btw af te dragen, worden op deze manier transacties als ondernemersactiviteit (over het saldo wordt btw berekend) of overheidstaak/onbelaste bijdragen (over het saldo wordt geen btw berekend) gekwalificeerd. Als dan toch op deze wijze gefactureerd wordt (of moet worden), moet voor de inzichtelijkheid een en ander puntsgewijs op de factuur of in een bijlage worden gespecificeerd. Alle items moeten daarbij op de juiste wijze – volgens de eerder vastgelegde btw-aspecten – zijn gekwalificeerd. De omgekeerde problematiek zal in feite ook gelden voor de contractspartner die een dergelijke factuur ontvangt.

Voorbeelden waarbij salderen voorkomt:

- Baggerwerkzaamheden waarbij het gebaggerde materiaal vervalt aan de aannemer. Er is zowel een kostenpost (baggeren) als een opbrengst (verkoop gebaggerd materiaal) voor RWS.
- Kostenverrekening van kosten die RWS maakt voor een project met kosten die een andere partij maakt voor hetzelfde project. Dit kan zowel bij RWS als bij de andere partij leiden tot foutieve btw-heffing.

Aanschaf nieuwe zoutstrooiers met inruil oud materieel

RWS heeft nieuw gladheidsbestrijdingsmaterieel aangeschaft en heeft daarbij zijn oude zoutstrooiers bij dezelfde leverancier ingeruild. De leverancier heeft over zowel de aankoop van het nieuwe, als over de inruil van het oude materieel btw gefactureerd. De leverancier is nu echter op zijn vingers getikt door de Belastingdienst, want de btw afdracht is niet juist geweest. Dit betekent ook dat RWS een verkeerd bedrag aan btw heeft betaald aan de leverancier.

Wat ging er mis?

Het op één factuur in rekening brengen van de aankoop en inruil zijn voor de btw twee prestaties die afzonderlijk moeten worden beoordeeld voor de btw. De levering van het nieuwe materieel (inkoop) is belast met btw. De inruil van het oude materieel (verkoop) is echter niet belast met btw, omdat deze uitsluitend in het kader van de overheidstaak is gebruikt. De btw op de opbrengst voor de verkoop van het nieuwe materieel moet door de leverancier worden afgedragen aan de Belastingdienst. De leverancier heeft echter de btw over het saldo van de nieuwe aanschaf minus de inruil afgedragen, en dat is een te laag btw-bedrag.

Aandachtspunt is dat de leverancier van het gladheidsmaterieel verantwoordelijk is voor de juiste btw-heffing over zijn omzet. Nu hij de btw over een te laag (gesaldeerd) bedrag aan omzet heeft berekend, moet hij de te weinig betaalde btw alsnog afdragen aan de Belastingdienst. Of de leverancier deze btw alsnog op RWS kan verhalen, ligt aan de afspraken in het contract. Let ook op dat de opbrengst voor RWS gelijk is aan de overeengekomen inruilwaarde zonder (exclusief) btw.

Kosten en baten in één raming

Bij sommige kostenramingen die RWS maakt, komen naast kosten ook baten voor. Bijvoorbeeld als een damwand verwijderd dient te worden (kosten), maar dat deze nog een restwaarde blijkt te hebben (baten), of wanneer bij het ontgraven van een watergeul (kosten) de vrijkomende grond wordt verkocht (baten). Hoe werkt de btw door op deze kostenramingen?

De beide prestaties, de kosten en baten, moeten afzonderlijk worden beoordeeld voor de btw. Is de btw op de kosten een overheidstaak en kostenverhogend? Is de btw op de baten een ondernemerstaak, en moet RWS deze btw afdragen? Of is de btw over het saldo van de kosten en baten kostenverhogend?

Een rekenvoorbeeld

- Ontgraven watergeul: 10.000 m³ à € 10 = € 10.000.000 excl.btw
- Vrijkomende grond: 10.000 m³ à € 5 = € 5.000.000 excl.btw

De vraag is wat per saldo de kosten zijn voor RWS.

De kosten voor het ontgraven van de watergeul betreffen een overheidstaak. Dit betekent dat de btw kostprijsverhogend is. De verkoop van de vrijkomende grond is echter een ondernemerstaak, wat betekent dat RWS de btw over deze baten moet afdragen. RWS moet de kosten en baten daarom als volgt ramen:

- Kosten ontgraven watergeul zijn € 12.100.000 inclusief 21% btw
- Baten vrijkomende grond zijn € 5.000.000 exclusief btw

Per saldo zijn de kosten € 7.100.000.

Wat factureert de opdrachtnemer en wat zijn de kosten?

De opdrachtnemer zal over het saldo van kosten en baten 21% btw factureren. Hij factureert € 5.000.000 + 21% btw is totaal € 6.050.000. Dit bedrag betaalt RWS aan de opdrachtnemer, maar dit is niet gelijk aan het bedrag aan kosten voor RWS. Omdat RWS de btw over de verkoop (baten) – 21% over € 5.000.000 – af moet dragen zijn de kosten per saldo € 1.050.000 hoger.

Let bij een activiteit, waar naast kosten ook baten uit voortvloeien, dus goed op dat de mogelijkheid bestaat dat RWS de btw over de baten (verkoopen) moet afdragen. Als deze situatie zich voordoet, laat dit dan toetsen op de btw-gevolgen.

10 Subsidies

RWS ontvangt en verstrekt subsidies. De vraag of over een subsidie al dan niet btw is verschuldigd, is niet altijd makkelijk te beantwoorden. Maar het gaat vaak om grote bedragen en het is daarom van belang om de btw-aspecten in kaart te brengen.

Een subsidie is volgens artikel 4:21 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb): 'De aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten'.

RWS kan op twee manieren te maken krijgen met vragen over btw-heffing bij subsidies:

- Als RWS de subsidie *ontvangt*.
RWS moet dan beslissen of de subsidie wel of niet belast is met btw. Is dit wel het geval, dan moet RWS de verschuldigde btw aan de Belastingdienst voldoen via de btw-aangifte.
- Als RWS de subsidie *verstrekt*.
RWS heeft in deze situatie een afgeleid belang om vast te stellen of de btw-regels op de juiste manier worden toegepast. Het is immers de subsidieontvanger die de btw eventueel verschuldigd is. RWS kan in zo'n situatie wel te maken krijgen met een aanvullende claim van het btw-bedrag bovenop de subsidie. De vraag is daarom altijd of de door RWS verstrekte subsidie inclusief of exclusief btw is.

Het is voor RWS belangrijk om te weten wanneer een subsidie wel of niet belast is met btw. In dit hoofdstuk worden eerst de belangrijkste uitgangspunten voor belastbaarheid van subsidies besproken. Daarna komt aan de orde hoe RWS moet omgaan met btw-heffing bij ontvangen en verstrekte subsidies. Tot slot komen diverse categorieën subsidies en voorbeelden aan de orde.

10.1 Uitgangspunten belastbaarheid subsidies

Zoals beschreven in hoofdstuk 3, wordt btw geheven als een ondernemer een prestatie (levering of dienst) verricht tegen vergoeding. Zo moet ook worden beoordeeld of een subsidie belastbaar is.

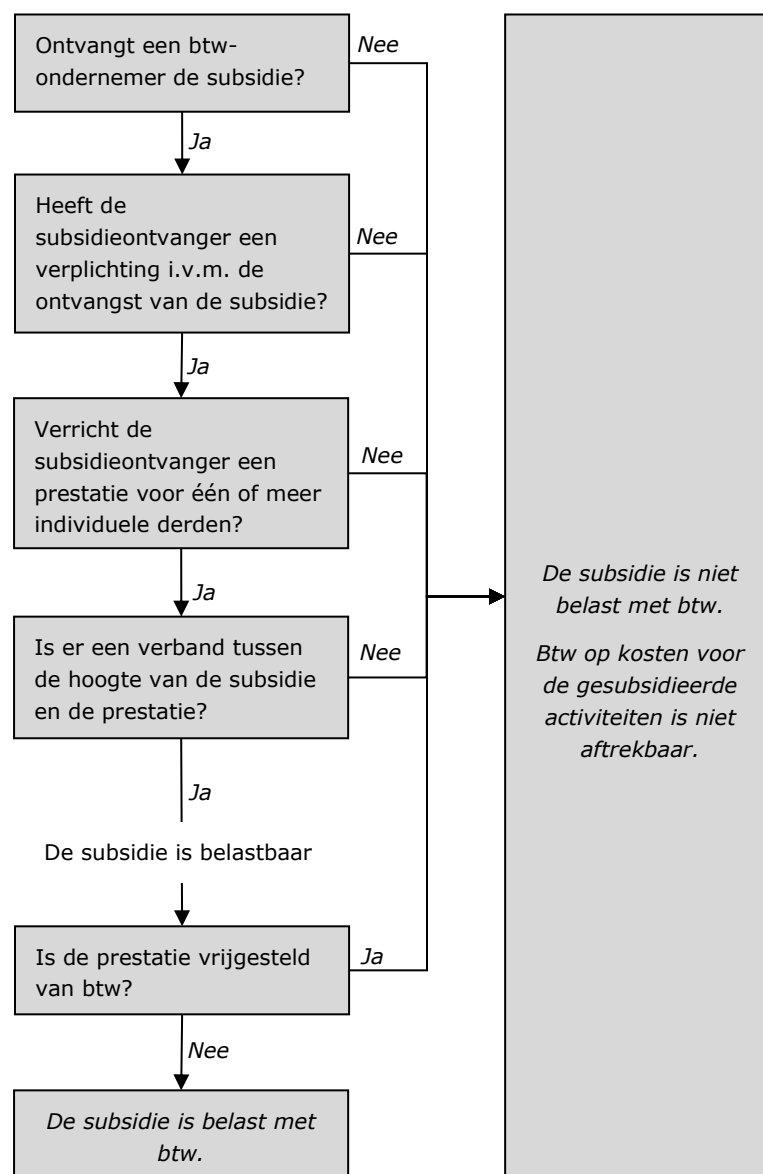
Als een subsidie moet worden aangemerkt als een bijdrage/vergoeding voor een door een ondernemer aan een of meer individuele derde(n) te verrichten prestaties, is de subsidie belastbaar.

Toch is het in de praktijk vaak niet duidelijk of de subsidie moet worden gezien als een bijdrage waar geen concrete tegenprestatie tegenover staat of een bijdrage waar wel een concrete tegenprestatie tegenover staat. In de jurisprudentie en de regelgeving zijn daarom criteria ontwikkeld om deze beoordeling te kunnen maken.

De staatssecretaris van Financiën heeft in 1994 een notitie over de belastbaarheid van subsidies opgesteld. Hieruit kunnen – samengevat – de volgende uitgangspunten worden afgeleid.

- In beginsel vindt geen btw-heffing plaats als de Rijksoverheid subsidies verstrekt aan lagere overheden, tenzij de subsidie is verstrekt in ruil voor een concrete tegenprestatie.
- Btw-heffing vindt niet plaats als een onderdeel van een publiekrechtelijk lichaam (zoals de Rijksoverheid) een subsidie verstrekt aan een ander onderdeel van datzelfde publiekrechtelijke lichaam. Dit doet zich bijvoorbeeld voor bij doorschuiving van subsidies tussen Rijksonderdelen.
- Van btw-heffing kan alleen sprake zijn als de subsidie wordt verstrekt aan een btw-ondernemer. Zie paragraaf 3.1.1 en 3.4.
- Daarnaast is voor btw-heffing van belang dat een prestatie (levering of dienst, zie paragraaf 3.1.2) wordt verricht waarvoor de subsidie de rechtstreekse vergoeding vormt. De hoogte van de subsidie moet verband houden met de prestatie. Als er geen verband is tussen de subsidie en een prestatie, is geen sprake van btw-heffing.
- De subsidie is belastbaar als:
 - De prestatie (die met de subsidie wordt verricht) moet worden verbruikt door één of meer identificeerbare derde(n) (activiteiten dienen dus niet enkel het algemeen belang).
 - De subsidieverstrekker moet baat/voordeel hebben van de activiteiten die voor de subsidie worden verricht.
- Als een subsidie wordt verstrekt voor een prestatie die is vrijgesteld van btw, is geen btw verschuldigd.

Op hoofdlijnen kan het volgende stroomschema worden gebruikt om te bepalen of over een subsidie wel of geen btw moet worden betaald. Zie de volgende pagina.



10.2 RWS ontvangt subsidies

10.2.1 Algemene btw-aandachtspunten

Als RWS een subsidie ontvangt, moet RWS zelf beoordelen of hierover wel of geen btw is verschuldigd. De eventueel verschuldigde btw moet namelijk door RWS worden voldaan aan de Belastingdienst. Als geen goede afspraken zijn gemaakt over de eventuele btw-heffing, kan het risico bestaan dat RWS de verschuldigde btw uit het ontvangen subsidiebedrag moet voldoen, waardoor een lager netto-subsidiebedrag overblijft. Overigens wordt bij subsidies van buitenlandse instellingen, de btw-heffing vaak verlegd naar die buitenlandse partij, zie ook hoofdstuk 12.

Btw-heffing is aan de orde als RWS een btw-belaste prestatie verricht waarvoor die subsidie de vergoeding vormt.

Door RWS ontvangen subsidies kunnen alleen belast zijn met btw als RWS een (tegen)prestatie als ondernemer verricht (geen wettelijke taak).

Het grootste deel van de subsidies die RWS ontvangt, dienen als bijdrage voor het uitvoeren van activiteiten die met name het algemeen belang dienen. Hiervoor treedt RWS in het algemeen niet op als ondernemer. Deze subsidies zijn doorgaans dan ook niet belast met btw, omdat een concrete tegenprestatie van RWS ontbreekt. Een identificeerbare (groep) afnemer(s) ontbreekt bovendien. Vaak is sprake van het handelen in het algemene belang.

Omdat RWS in de meeste gevallen als overheid optreedt, vormt de btw op inkoopfacturen een kostenpost. Dit is een belangrijk gegeven bij het vaststellen van de hoogte van de subsidie. De niet-verrekenbare btw vormt voor de meeste subsidieverstrekkers een subsidiabele kostenpost.

10.2.2 Aandachtspunten contractuele vastlegging

Als RWS een subsidie ontvangt, moeten de volgende aspecten worden meegenomen bij het opstellen van Cost Statements, contracten of het maken van afspraken met de subsidieverstrekker:

- Voordat afspraken worden gemaakt, moet worden vastgesteld en vastgelegd of de subsidie wel of niet belast is met btw. Schakel bij twijfel altijd de btw-specialisten van RWS in.
- Stel de hoogte van de subsidie vast op grond van de kosten inclusief btw. Voor RWS vormt de btw op ingekochte goederen en diensten doorgaans een kostenpost. De niet-verrekenbare btw moet dus ook tot de subsidiabele kosten worden gerekend.
Als de subsidie de vergoeding is voor een btw-belaste prestatie die RWS als ondernemer verricht, wordt de btw op zowel de ontvangst als daarop betrekking hebbende kosten verrekend door RWS. Dit komt echter zelden voor bij RWS.
- Als in het subsidiebedrag een (groot) aandeel VAT-kosten is opgenomen, dan is het volgende van belang voor de vast te stellen hoogte van het bedrag:

- Als de subsidie niet belast is met btw, spreek dan bedragen af waar de btw op de externe kosten is inbegrepen.
- Als de subsidie belast is met btw, spreek dan bedragen exclusief btw af. Uiteindelijk zal over zowel de externe kosten als over de VAT-kosten btw worden berekend. De btw op de inkoopfacturen (externe kosten) kan door RWS worden teruggevraagd.

Als niets is bepaald over de btw kan discussie ontstaan. RWS als subsidieontvanger zal de verschuldigde btw gesubsidieerd willen krijgen, terwijl de subsidieverstrekker zich op het standpunt stelt dat de btw is begrepen in het afgesproken bedrag. Deze discussie moet worden voorkomen door zo duidelijk mogelijk af te spreken hoe met btw wordt omgegaan.

- Voor subsidies die RWS van de EU of buitenlandse instellingen ontvangt, bijvoorbeeld TEN-T, INTERREG, ESF-subsidies en EFRO-subsidies, moet via dezelfde weg worden beoordeeld of de subsidie is belast met btw. Als de conclusie is dat de subsidie aan btw-heffing is onderworpen, dan gelden speciale regels voor buitenlandse transacties. Zie voor de details hoofdstuk 12.

10.3 RWS verstrekt subsidies

10.3.1 Algemene btw-aandachtspunten

Het komt geregeld voor dat RWS subsidies verstrekt aan andere (buitenlandse) instellingen. Dit kunnen zowel zelfstandige subsidies zijn als de verdeling van een grote (Europese) subsidiepot over diverse ontvangers.

Als subsidieverstrekker heeft RWS minder met btw-heffing te maken. Zoals eerder opgemerkt, leidt een verdeling van subsidies doorgaans niet tot btw-heffing. De subsidie vormt geen vergoeding voor een prestatie. Bovendien liggen vragen over btw-heffing in eerste instantie bij de subsidieontvanger.

Toch is het voor RWS van belang om tijdig de btw-aspecten van verstrekte subsidies in kaart te brengen om latere verrassingen te voorkomen. De verrassingen doen zich met name voor als weliswaar een bepaald subsidiebedrag is afgesproken, maar hierbij niet is vastgesteld of dit bedrag inclusief of exclusief btw is. Voor de subsidieverstrekker (RWS) kan dit leiden tot de betaling van een hogere subsidie, omdat ook de btw-component moet worden betaald (als de subsidie belast is met btw).

De volgende situaties kunnen zich voordoen:

- De hoogte van de subsidie is als volgt vastgesteld: € x.xxx 'inclusief eventueel verschuldigde btw'. Dit mag bij RWS alleen maar voorkomen bij subsidies die niet belast zijn met btw. Het subsidiebedrag zal niet hoger worden dan het vastgestelde bedrag, ook niet als blijkt dat de subsidie is belast met btw. De subsidieontvanger moet dan de btw uit het subsidiebedrag berekenen, waardoor het netto-bedrag lager wordt.

- De hoogte van de subsidie is als volgt vastgesteld: € x.xxx 'exclusief btw'. Dit mag bij RWS alleen maar voorkomen bij subsidies die belast zijn met btw. Mocht de subsidie belast zijn met btw, dan wordt de btw bovenop het subsidiebedrag berekend.

Als niets is bepaald over de btw (dus de melding inclusief btw of exclusief btw), kan discussie ontstaan. De subsidieontvanger zal de verschuldigde btw gesubsidieerd willen krijgen, terwijl RWS (als subsidieverstrekker) zich op het standpunt zal stellen dat de btw is begrepen in het afgesproken bedrag. Deze discussie moet worden voorkomen door zo duidelijk mogelijk af te spreken hoe met btw wordt omgegaan.

10.3.2 Aandachtspunten contractuele vastlegging

Bij de contractuele vastlegging van subsidies moet worden gelet op de volgende aandachtspunten:

- De hoogte van de subsidie zal (mede) afhankelijk zijn van de door de subsidieontvanger te maken kosten. Tot de kosten behoort niet de verrekenbare of compensabele btw. Dit moet door de subsidieontvanger worden beoordeeld. Eventueel kan hem worden gevraagd een verklaring af te geven dat de btw voor hem een onderdeel van de kosten vormt.

Let op! Gemeenten en provincies hebben het recht om btw te compenseren uit het btw-compensatiefonds. Zie paragraaf 7.4.2. De btw vormt voor dan geen kostenpost en wordt niet gesubsidieerd.

Verrekening van btw zal zich met name voordoen als de subsidieontvanger (met de subsidie) btw-belaste prestaties verricht.

- Stel vast of het genoemde bedrag inclusief of exclusief btw is (zie ook hiervoor).

10.3.3 Verstrekte subsidies aan buitenlandse partijen

RWS verstrekt aan buitenlandse instellingen subsidies voor bepaalde afgesproken projecten. Om te bepalen of de subsidie wel of niet is belast met btw, gelden dezelfde regels als over nationale subsidies.

Kortom:

Als de verstrekte subsidie een betaling vormt voor een levering van goederen of het verlenen van een dienst (prestatie) door de buitenlandse ondernemer, is de prestatie btw-belastbaar. In veel gevallen wordt de btw-heffing verlegd naar RWS als afnemer. Zie paragraaf 12.4 (goederen) en 12.5 (diensten).

Verricht de subsidieontvanger geen directe tegenprestatie, dan is de subsidie onbelast.

10.4 Categorieën subsidies

Subsidies kunnen in veel soorten voorkomen. Voor de btw-heffing maken we het volgende onderscheid:

- Prijssubsidies; belastbaar.
- Exploitatiesubsidies; (doorgaans) niet belastbaar.
- Budgetsubsidies; onder omstandigheden niet belastbaar.

10.4.1 Prijssubsidie

Een prijssubsidie is een subsidie die rechtstreeks verband houdt met de prijs van verrichte prestaties. Een prijssubsidie is de (gedeeltelijke) vergoeding voor een verrichte prestatie. Wanneer die prestatie belast is met btw, dan maakt de subsidie deel uit van de (totale) vergoeding die voor die prestatie wordt betaald.

Er zijn vooralsnog geen voorbeelden bekend waarbij RWS een prijssubsidie ontvangt of verstrekt.

Het is doorgaans niet eenvoudig om te bepalen of een subsidie als een prijssubsidie wordt aangemerkt. Neem bij twijfel daarom altijd contact op met de btw-specialisten van RWS.

10.4.2 Exploitatiesubsidie

Van een exploitatiesubsidie is sprake als de subsidie dient om bepaalde tekorten in de exploitatie van een bepaalde activiteit of instelling op te vangen. Er is geen rechtstreeks verband aanwezig tussen de subsidie en een prestatie die de subsidieontvanger verricht.

Vaak blijven de verplichtingen voor de subsidieontvanger beperkt tot het overleggen van een overzicht waaruit blijkt welke kosten zijn gemaakt en inkomsten zijn ontvangen. Die gegevens vormen immers de onderbouwing voor de subsidietoekenning. Deze verplichting leidt niet tot btw-heffing.

Buisleidingenstraat Nederland

Een voorbeeld bij RWS is de exploitatiesubsidie aan Buisleidingenstraat Nederland, de beheersorganisatie die als taak het aanleggen, inrichten en onderhouden van de buisleidingenstraat tussen industriële complexen heeft.

10.4.3 Budgetsubsidie

Van een budgetsubsidie is sprake als een instelling voor een bepaalde periode een bedrag krijgt waarmee zij bepaalde taken moet uitvoeren. Deze subsidie heeft dus een verband met de activiteiten van de subsidieontvanger. Een budgetsubsidie heeft daardoor meer verband met de te verrichten activiteiten dan bij een exploitatiesubsidie (doorgaans) het geval is.

Voor een budgetsubsidie zal per geval – aan de hand van de criteria uit paragraaf 10.1 – moeten worden beoordeeld of wel of geen btw is verschuldigd.

Deze categorie komt bij RWS veel voor bij onder andere de financiering van bepaalde (onderzoeks)projecten, platforms en samenwerkingsverbanden.

11 Overige financiële vergoedingen en betalingen

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op diverse financiële vergoedingen en bijdragen die RWS ontvangt en verstrekt. Aandacht wordt onder andere besteed aan boetes, schadevergoedingen, kortingen, voorschotten en vooruitbetalingen etc.

Ontvangt RWS een vergoeding of bijdrage, dan moet RWS bepalen of over deze bijdrage wel of geen btw moet worden berekend (en afgedragen). Hiervoor moet eerst worden vastgesteld of RWS als overheid of als ondernemer handelt. Over een vergoeding wordt alleen btw berekend als RWS optreedt als ondernemer en een btw-belaste prestatie verricht waarvoor die vergoeding de tegenprestatie vormt.

Verstrekt RWS een vergoeding of bijdrage, dan ligt de verantwoordelijkheid voor de juiste btw-heffing primair bij degene die de vergoeding ontvangt. De ontvanger van de vergoeding is degene die kan en moet bepalen of de vergoeding belast is met btw.

11.1 Schadevergoeding

Als iemand door gebeurtenissen buiten zijn wil schade lijdt en daarvoor een vergoeding ontvangt, dan is deze schadevergoeding niet belast met btw. Er staat immers geen prestatie tegenover. Er is geen btw verschuldigd als het gaat om een (door de rechter vastgestelde) onrechtmatige daad of wanprestatie en de daaruit ontstane schade wordt vergoed. Dit kan echter anders zijn bij het wederzijds instemmen of een schikking waarbij de overeengekomen (schade)vergoeding de tegenprestatie kan zijn voor een dienst bestaande in het afzien van rechtsvordering of een andere vorm van doen of nalaten.

Een zuivere schadevergoeding is niet belast met btw.
Anders is het als iemand ergens in toestemt – ook al is het tegen zijn zin - en voor de te lijden schade een vergoeding ontvangt. Er is dan sprake van een dienst die belast is met btw.

Wanneer RWS een schadevergoeding ontvangt, dan moet hij bepalen of er btw in rekening moet worden gebracht. Betaalt RWS een schadevergoeding, dan is de partij die het bedrag ontvangt verantwoordelijk voor de juiste btw-heffing.

11.1.1 Schaderijding en schadevaring

Als een (vaar)weggebruiker schade aanricht aan de werken van RWS, verhaalt RWS die schade bij de schadeveroorzaker. RWS heeft deze bevoegdheid vanuit zijn rol als overheid.

Een dergelijke (zuivere) schadevergoeding is niet belast met btw. Tegenover de schadevergoeding die RWS ontvangt staat immers geen prestatie. Weliswaar vindt herstel van de toegebrachte schade plaats, maar dit is een activiteit die RWS als overheid verricht.

RWS brengt een schadevergoeding bij een derde derhalve zonder btw in rekening. Overigens kan RWS de btw op de herstellkosten niet verrekenen, omdat deze kosten

zijn gemaakt voor haar overheidsactiviteiten. De schadevergoeding moet dan ook worden vastgesteld op het bedrag van de kosten inclusief btw.

Het Rijkswaterstaat arrest/Schadevaarders arrest

In 1980 heeft de Hoge Raad het 'Rijkswaterstaat arrest' gewezen. De casus was als volgt. Een scheepvaartondernemer brengt door een aanvaring met een schip schade toe aan werken van RWS. De opdracht tot herstel wordt gegeven door de ondernemer, uitsluitend met het oog op het kunnen verrekenen van de btw op de herstelkosten. RWS is wel nauw betrokken bij het herstelplan, maar maakt zelf in het geheel geen kosten (gaat rechtstreeks via de ondernemer).

De rechter komt tot de conclusie dat de herstelwerkzaamheden niet aan de scheepvaartondernemer zijn verricht, maar aan RWS. De scheepvaartondernemer kan de btw op de herstelkosten daarom toch niet verrekenen. De btw blijft dus in de kosten begrepen (net zoals in de situatie dat RWS het via een schadevergoeding zou afhandelen).

11.1.2 Nadeelcompensatie

Bij nadeelcompensatie is geen causaal verband tussen de vergoeding en schade. Een voorbeeld: RWS verricht werkzaamheden aan een weg waardoor een ondernemer geen of minder inkomsten heeft. De vergoeding is niet belast met btw.

11.1.3 Kabels en leidingen

De kosten van het verleggen van kabels en leidingen door de beheerders, die zowel op grond van de NKL (Nadeelcompensatieregeling kabels en leidingen in en buiten Rijkswaterstaatswerken en Spoorwerken) en de Overeenkomst (Overeenkomst inzake verlegging kabels en leidingen buiten beheersgebied), als op grond van de Telecommunicatiewet worden vergoed, worden gezien als schadevergoeding. De leidingbeheerder heeft de verplichting om zijn kabel of leiding te verplaatsen in verband met de aanleg of reconstructie van (vaar)wegen. De medewerking van de leidingbeheerders wordt dan ook geacht niet vrijwillig te geschieden, waardoor er geen sprake is van een dienst. De vergoeding aan leidingbeheerders voor het omleggen van kabels en leidingen is onbelast.

De vervolgvraag is of de btw, die de leidingbeheerder betaalt aan de aannemer die het werk uitvoert, onderdeel is van de kosten die RWS vergoedt aan de leidingbeheerder. Commerciële leidingbeheerders kunnen de btw zelf verrekenen, deze behoort niet tot de "schade". Gemeenten en provincies kunnen een beroep doen op het BCF, waardoor de btw voor hen geen kostenpost is en niet behoort tot de te vergoeden "schade". De btw wordt alleen vergoed bij waterschappen, die de btw niet kunnen verrekenen. Voor alle andere leidingbeheerders, die de btw wel kunnen verrekenen, wordt de vergoeding netto verstrekt door RWS.

Let op! In de situatie dat het verleggen van kabels en leidingen wordt meegenomen in het werk van de aannemer, betaalt RWS wél btw over de kosten voor het verleggen. Het verleggen van kabels en leidingen wordt dan namelijk beschouwd als onderdeel van de dienst die de aannemer aan RWS verricht, die belast is met btw.

Kabels en leidingen "categorie 3" bij DBFM-contract

In DBFM-contracten heeft RWS afspraken gemaakt dat de opdrachtnemer de kabels en leidingen als "categorie 3" opneemt in zijn werk. Bij categorie 3 kabels en leidingen is het aan de opdrachtnemer van het contract om te bepalen wat hij met deze leidingen gaat doen: hij kan besluiten ze te gaan verleggen, maar hij kan ook besluiten zijn ontwerp zodanig in te richten dat er geen verlegging hoeft plaats te vinden. Of er kabels en leidingen worden verlegd als gevolg van het werk aan de weg is vooraf niet bekend.

De opdrachtnemer besluit de kabels en leidingen te gaan verleggen, en is zelf verantwoordelijk voor het opstellen van een projectovereenstemming (POS). Deze POS kan op grond van de NKL echter alleen worden opgesteld met instemming van, op naam van, en ondertekend door RWS. De betaling van de kosten (schadevergoeding) loopt rechtstreeks van RWS aan de leidingbeheerder: dit is wettelijk zo bepaald. RWS wil de door hem betaalde verleggingskosten (zonder btw) nu gaan verrekenen met de betaling van de facturen van de opdrachtnemer van het DBFM-contract. Moet dit met of zonder btw?

Eén of meerdere prestaties?

Vanuit fiscaal oogpunt is er sprake van twee afzonderlijke prestaties: de dienst van de DBFM-opdrachtnemer aan RWS, en de schade ontstaan door het verleggen van kabels en leidingen op grond van de NKL. RWS verricht met de verrekening van de verleggingskosten geen prestatie aan de opdrachtnemer. RWS handelt "slechts" in opdracht van de NKL.

Hoe ziet de factuur eruit?

In dit voorbeeld bedraagt de termijn € 1.000.000 exclusief btw. De door RWS betaalde verleggingskosten zijn € 100.000 zonder btw.

De factuur zal er als volgt uitzien:

Termijn DBFM termijn	€ 1.000.000
21% btw	€ 210.000 +
Termijn inclusief btw	€ 1.210.000
Verleggen kabels en leidingen (zonder btw)	€ 100.000 -/-
<u>Per saldo te betalen door RWS</u>	€ 1.110.000

De beide prestaties kunnen ook afzonderlijk van elkaar worden gefactureerd: dit komt op hetzelfde neer.

11.1.4 Annuleringskosten

Bij annulering van een overeenkomst voordat de afgesproken prestatie is verricht, zijn de annuleringskosten belast met btw wanneer sprake is van vrijwillige instemming van beide partijen met de wijziging of ontbinding van de afspraak. Bij het ontbreken van de vrijwillige instemming zijn de verplicht door de annulerende partij te betalen annuleringskosten niet belast met btw, deze worden dan beschouwd als soort van schadeloosstelling.

In de situatie van annulering van een overeenkomst op het moment dat de afgesproken prestatie al wordt of is verricht, moet worden beoordeeld of er een afzonderlijke dienst wordt verricht. De annuleringskosten die de leverancier in

rekening brengt zijn belast met btw wanneer sprake is van vrijwillige instemming van de contractpartijen. Er is dan sprake van een dienst, bestaande in het vrijwillig meewerken aan de wijziging of ontbinding. Bij het ontbreken van de vrijwillige instemming zijn de verplicht door de annulerende partij te betalen kosten eveneens niet belast met btw.

11.1.5 Bedrijfsverplaatsingsvergoeding

Vooraf wordt opgemerkt dat btw-heffing over (bedrijfs)verplaatsingsvergoedingen alleen kan spelen als de vergoeding wordt verstrekt aan een btw-ondernemer.

In verband met de aanleg van nieuwe infrastructuur, is het soms noodzakelijk dat bedrijven (of zelfs particulieren) verhuizen. Ter compensatie biedt RWS dan een verplaatsingsvergoeding aan. Deze vergoeding is een specifieke soort schadevergoeding. In de vergoeding is doorgaans naast de waarde van het pand/huis ook een vergoeding voor verplaatsingskosten, inkomensschade en herinrichtingskosten opgenomen.

De verplaatsingsvergoeding wordt deels betaald voor de aankoop van het pand (onteigening). Dit is vaak een btw-vrijgestelde levering, zodat op dit deel van de verplaatsingsvergoeding geen btw drukt. Zie ook paragraaf 8.2.

Daarnaast wordt de verplaatsingsvergoeding betaald ter dekking van schade die wordt geleden door de gedwongen verplaatsing. Dit vormt in feite de vergoeding voor de dienst bestaande uit het verplaatsen van het bedrijf. Een btw-ondernemer zal hiervoor dan ook een factuur met btw moeten uitreiken aan RWS. Deze btw is voor RWS niet aftrekbaar als deze betrekking heeft op overheidshandelen (dit is meestal het geval).

Let op! RWS spreekt daarom bij voorkeur een vergoeding *inclusief btw* af. Het afgesproken bedrag is dan het maximale bedrag dat RWS zal moeten betalen.

11.2 Boetes en claims

RWS brengt verschillende soorten boetes in rekening:

1. Dwangsommen en boetes vanwege het belemmeren van de doorstroming op (vaar)wegen;
2. Boetes vanwege de late of onjuiste oplevering door een aannemer. Voor wat betreft de vergoeding van een schade, zowel van RWS aan derden als andersom, maakt RWS onderscheid in de volgende drie situaties:
 - a. gebrekkig nakomen
 - b. niet nakomen
 - c. te laat nakomen

Ad 1 Boete wegens overtreding

De dwangsom of boete die RWS oplegt na een overtreding (bijvoorbeeld belemmering van de doorstroming) is niet belast met btw. RWS treedt op als overheid.

Ad 2.a en 2.b Boete wegens niet nakomen of gebrekkig nakomen

In deze situatie is sprake van een wanprestatie. Er bestaat geen direct verband tussen de boete en enige prestatie. De de boete bij een wanprestatie is daarom niet belast met btw.

Ad 2.c Boete wegens te late of onjuiste oplevering

In aanneemcontracten is vaak opgenomen dat het bouwwerk binnen een bepaalde termijn moet worden opgeleverd. Als de aannemer na deze termijn oplevert, is hij vaak een boete verschuldigd aan zijn opdrachtgever.

Een dergelijke boete is een vermindering van de aanneemsom. De boete houdt namelijk direct verband met de aanneemprestatie. De niet tijdige oplevering heeft invloed op de prijs. Per saldo is de aannemer daardoor alleen btw verschuldigd over de aanneemsom verminderd met de boete.

Er zijn drie mogelijkheden om de boete te verrekenen:

1. De aannemer brengt de boete in mindering op de openstaande termijn(en) dan wel RWS verrekent zelf de boete met de openstaande termijn(en);
2. De aannemer brengt de volledige aanneemsom in rekening en reikt daarna een creditfactuur uit ter hoogte van de boete.
3. RWS stuurt een uitgaande factuur aan de aannemer voor het te vorderen boetebedrag. Deze mogelijkheid wordt echter afgeraden.

Deze drie mogelijkheden worden in het voorbeeld als opties uitgewerkt.

Ad 1 Als de aannemer de boete nog kan verrekenen met openstaande aanneemtermijnen, zal de btw-verwerking waarschijnlijk goed verlopen. De aannemer berekent dan namelijk alleen btw over het restantbedrag (dus na aftrek van de boete).

Let op! In de praktijk komt het voor dat de boete door RWS in mindering wordt gebracht op de factuur van de aannemer. Dit heeft ermee te maken dat er vaak een geschil is met de aannemer, die het niet eens is met de opgelegde boete. De aannemer zal de boete daarom ook niet vaak zelf factureren. Let erop dat ook de btw op het boetebedrag wordt ingehouden.

Ad 2 Is verrekening met openstaande aanneemtermijnen niet meer mogelijk, dan moet de aannemer een creditfactuur uitreiken voor de boete. Via de creditfactuur wordt ook het btw-bedrag dat in de boete zit aan RWS terugbetaald.

Ad 3 Deze mogelijkheid dat RWS zelf de boete in rekening brengt bij de aannemer wordt afgeraden. RWS is immers verplicht de btw op de uitgaande factuur af te dragen, deze is niet opbrengstverhogend/kostenverlagend. Dit sluit niet aan bij de prijsvermindering.

Boete wegens te late oplevering

De aanneemsom voor een nieuwe brug bedraagt € 2.000.000 verhoogd met € 380.000 btw. Hiervan is al € 1.750.000 met € 367.500 btw gefactureerd. De boete wegens te late oplevering bedraagt € 1000 per dag, in dit voorbeeld totaal € 60.000.

Optie 1

De laatste factuur ziet als volgt uit:

Totale aanneemsom	€ 2.000.000
Reeds voldaan	<u>€ 1.750.000 -/-</u>
Openstaande termijn	€ 250.000
Vermindering wegens boete	<u>€ 60.000</u>

Per saldo te betalen aanneemtermijn	€ 190.000
21% btw	€ 39.900

Voor optie 1 zijn per saldo de kosten voor RWS € 229.900.

Optie 2

De laatste factuur ziet als volgt uit:

Totale aanneemsom	€ 2.000.000
Reeds voldaan	€ <u>1.750.000 -/-</u>
Openstaande termijn	€ 250.000
21% btw	€ 52.500

De creditfactuur zal als volgt uitzien:

Vermindering wegens te late oplevering	€ 60.000
Reeds in rekening gebrachte btw	€ <u>12.600 +</u>
Per saldo terug te ontvangen door RWS	€ 72.600

Voor optie 2 zijn per saldo de kosten voor RWS € 229.900.

Optie 3

De factuur van RWS zal er als volgt uitzien:

Boete wegens te late oplevering	€ 60.000
21% btw	€ <u>12.600 +</u>
Per saldo te betalen door aannemer	€ 72.600

RWS moet de door hem zelf gefactureerde btw afdragen aan de Belastingdienst. Deze optie wordt afgeraden, omdat RWS netto slechts € 60.000 ontvangt.

Voor optie 3 zijn per saldo de kosten voor RWS € 242.500.

11.3 Kortingen

Een korting heeft invloed op de prijs van een goed of dienst. De korting beïnvloedt daardoor ook de btw-heffing. Onderscheid wordt gemaakt tussen de 'echte' korting, d.w.z. de prijsvermindering en de korting bij tijdige (of contante) betaling.

11.3.1 Prijsvermindering

Btw wordt berekend over de vergoeding die in rekening wordt gebracht. Als een leverancier achteraf een korting verleent, vermindert dat de vergoeding. Het gevolg is dat de leverancier te veel btw aan de Belastingdienst heeft betaald.

De te veel betaalde btw kan de leverancier terugvragen bij de Belastingdienst. Een voorwaarde is dat hij de korting via een creditfactuur (aan de opdrachtgever) verwerkt.

11.3.2 Korting bij tijdige betaling

Een leverancier kan een korting voor contante betaling hanteren. De korting geldt als de crediteur binnen de afgesproken termijn betaalt. Betaalt de crediteur niet op tijd, dan vervalt de korting.

Op het moment dat de factuur wordt uitgereikt is nog niet bekend of de korting wel of niet wordt verleend. Dus ook niet of over de korting wel of geen btw moet worden berekend. Als RWS een korting of kredietbeperking in mindering brengt op de factuur van een leverancier, betaalt RWS aan de leverancier de btw over het bedrag minus de korting. De leverancier verrekent de korting direct op de factuur of stuurt een creditfactuur voor het kortingsbedrag met btw.

Gezien het feit dat RWS de btw op inkoopfacturen in de meeste gevallen niet kan terugvragen, moet RWS alert zijn op de juiste verwerking van de betalingskortingen.

11.4 Specifieke vergoedingen en betalingen

11.4.1 Contributies

RWS betaalt contributies voor diverse soorten lidmaatschap. Zoals vaker opgemerkt, is de btw-heffing primair een zaak van de ontvanger van de vergoeding/contributie. Omdat het echter ook regelmatig om contributies voor lidmaatschappen van buitenlandse organisaties gaat, is het voor RWS toch belangrijk om te weten wanneer een contributie is belast met btw en wanneer niet. Bij buitenlandse contributies bestaat namelijk het risico dat de btw-heffing wordt verlegd naar RWS.

De vraag is of een contributie de vergoeding voor een prestatie is die de organisatie aan de leden verricht. Het antwoord op deze vraag is afhankelijk van de voorwaarden van het lidmaatschap en de activiteiten die de organisatie verricht. Er zijn twee mogelijkheden:

1. Tegenover de contributie staat geen concrete prestatie. Dit is bijvoorbeeld een contributie die wordt betaald voor de instandhouding van de organisatie. De contributie is niet belast met btw.
2. Tegenover de contributie staat een prestatie van de organisatie. Dan is de vergoeding belastbaar. De verrichte prestatie bepaalt of btw is verschuldigd (6% of 21%) of niet (vanwege een btw-vrijstelling). Het is in dit verband overigens voldoende wanneer de prestatie *kán* worden afgenomen; het is niet noodzakelijk dat het lid ook daadwerkelijk gebruik maakt van de prestatie (vergelijk het abonnement bij de sportvereniging).

Alle activiteiten die tegen een afzonderlijke vergoeding (dus naast de contributie) worden verricht, zijn op zichzelf staande prestaties en moeten op eigen btw-aspecten worden beoordeeld.

11.4.2 Bonus wegens tijdige oplevering

In aanneemcontracten kan een bonusregeling worden opgenomen die te maken heeft met de opleverdatum. Een bonus kan worden toegekend aan de aannemer indien de opleverdatum (eerder) wordt gehaald.

Een dergelijke bonus wordt voor toepassing van de btw als een prijsvermeerdering van de aanneemsom beschouwd. Het tijdig opleveren heeft invloed op de prijs. In zo'n geval is er sprake van een vermeerdering op de door uw leverancier berekende prijs (vergoeding). De aannemer berekent btw over de bonus die in rekening wordt gebracht.

11.4.3 Tolheffing

Voor wat betreft het heffen van tolgelden voor het openstellen en gebruik van wegen, inclusief tunnels en bruggen, kan sprake zijn van:

1. Exploitatie infrastructuur door publiekrechtelijk lichaam;
2. Exploitatie infrastructuur door een private rechtspersoon.

Ad 1 Een publiekrechtelijk lichaam is niet btw-plichtig voor handelingen die zij als overheid verricht. Dit geldt ook het innen van tolgelden voor het exploiteren van de (rijks)infrastructuur op voorwaarden dat het heffen van tolgelden is voorbehouden aan publiekrechtelijke lichamen, in geval van RWS aan de minister van IenM.

Ad 2 Als de snelweg geëxploiteerd wordt, en de tol geheven wordt door een particulier bedrijf, hebben we te maken met een gewoon dienstverlenende onderneming en moet er btw geheven worden. De exploitant stelt (rijks)infrastructuur tegen vergoeding ter beschikking van de weggebruikers. Er is een rechtstreeks verband tussen terbeschikkingstelling van infrastructuur en de betaling van tol. In fiscale zin is er sprake van een economische activiteit, wat inhoudt dat er btw verschuldigd is door de partij die de tolgelden heft.

11.4.4 Ontwerpvergoeding

RWS verstrekt regelmatig ontwerpvergoedingen aan opdrachtnemers die zich inschrijven en een ontwerp indienen voor een RWS project. Aan de beste inschrijvers wordt vaak een ontwerpvergoeding toegekend. Het ontwerpen is een dienst die belast is met btw. RWS verstrekt de vergoeding inclusief 21% btw.

11.5 Vooruitbetaling

11.5.1 RWS ontvangt vooruitbetaling

Als RWS een vooruitbetaling ontvangt, moet eerst worden vastgesteld voor welke prestatie dat bedrag is ontvangen. M.a.w. ontvangt RWS de vooruitbetaling voor overheidsactiviteiten of voor ondernemersactiviteiten. Btw-heffing speelt alleen een rol bij de ontvangst van een vooruitbetaling voor ondernemersactiviteiten.

Is de vooruitbetaling een vergoeding voor een btw-belaste prestatie, dan moet het volgende onderscheid worden gemaakt:

- De vooruitbetaling is *overeengekomen*. In deze situatie moet RWS een factuur uitreiken aan de opdrachtgever voor het bedrag van de vooruitbetaling, verhoogd met btw.
- De vooruitbetaling vindt *vrijwillig* plaats. De btw moet worden betaald op het moment dat de vooruitbetaling daadwerkelijk wordt ontvangen. Vrijwillige vooruitbetaling doet zich nauwelijks voor bij RWS.

Heeft de vooruitbetaling echter betrekking op een btw-vrijgestelde prestatie dan is geen btw verschuldigd.

11.5.2 RWS doet vooruitbetaling

Het komt voor dat RWS bedragen betaalt zonder dat een factuur van de opdrachtnemer/ontvangende partij is ontvangen.

Of hierover btw is verschuldigd, moet de opdrachtnemer vaststellen. Als RWS geen factuur heeft (waarop de btw is vermeld) kan de btw niet worden teruggevraagd. Voor het terugvragen van btw is vereist dat RWS de beschikking heeft over een factuur.

12 Transacties met buitenlandse partijen

Als RWS zaken doet met buitenlandse partijen, moet bij elke individuele prestatie worden beoordeeld welke btw-regels van toepassing zijn. De btw-regels hangen samen met het land waarmee gehandeld wordt. Voor landen van de Europese Unie (EU) gelden andere regels dan voor niet-EU-landen.

Voordat de btw-regels worden besproken, is de geografische afbakening van belang. Wat behoort tot Nederland, wat behoort tot de EU en wat zijn de overige landen?

12.1 Geografische afbakening

12.1.1 Nederland

Nederland is het Nederlandse grondgebied. Hiertoe wordt ook het deel van de zee gerekend dat tot 12 internationale zeemijlen (22 kilometer en 224 meter) vanaf de kust is gelegen.

De eilandengroep Aruba, Curaçao, Sint Maarten en ook Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES-eilanden) behoren *niet* tot het Nederlands grondgebied. Deze landen c.q. bijzondere gemeenten hebben hun eigen belastingstelsel. Deze eilanden worden beschouwd als niet-EU-landen.

12.1.2 Europese unie (EU)

Tot de EU behoren alle EU-lidstaten. In september 2015 bestaat de EU uit de volgende lijst van 28 landen (alfabetisch):

EU-lidstaat	Inclusief	Exclusief	Toetreding
België			1952
Bulgarije			2007
Cyprus	Akrotiri en Dhekalia		2004
Denemarken		Farøer Eilanden Groenland	1973
Duitsland		Büdingen Helgoland	1952
Estland			2004
Finland		Åland Eilanden	1995
Frankrijk	Monaco	Guadeloupe Frans Guyana Martinique La Réunion Nieuw Caledonië de Wallis en Futuna Eilanden Frans Polynesië Franse Zuidelijke en Antarctische Territoria Mayotte, Saint-Pierre en Miquelon	1952
Griekenland		Áthos	1981
Hongarije			2004
Ierland			1973
Italië	Aosta	Livigno	1952

		Nationale wateren van het meer van Lugano Campione d'Italia San Marino Vaticaanstad	
Kroatië			2013
Letland			2004
Litouwen			2004
Luxemburg			1952
Malta			2004
Nederland		Aruba Bonaire Curaçao Saba Sint Eustatius Sint Maarten	1952
Oostenrijk			1995
Polen			2004
Portugal	Azoren en Madeira	Macau	1986
Roemenië			2007
Slovenië			2004
Slowakije			2004
Spanje	Balearen	Canarische Eilanden: Fuerteventura, Gran Canaria, La Gomera, Lanzarote, La Palma en Tenerife Andorra Ceuta Melilla	1986
Tsjechië			2004
Verenigd Koninkrijk	Eiland Man	Kanaaleilanden: Alderney, Guernsey, Jersey Sark, Hern Gibraltar Anguilla Cayman Eilanden Falkland Eilanden Zuid-Georgia en de Sandwich Eilanden Turk en Caicos Eilanden Britse Maagden Eilanden Montserrat Pitcairn Eilanden Sint Helena en afhankelijke gebieden Brits Antarctisch Territorium Brits Territorium in de Indische Oceaan	1973
Zweden			1995



De groen gekleurde landen zijn de huidige lidstaten (september 2015).

12.1.3 Buiten de Europese unie (niet-EU)

Alle landen die buiten de Europese Unie liggen (niet-EU-landen) worden voor de btw-heffing gelijk behandeld.

Let op! Tot de niet-EU-landen behoren ook de volgende Europese landen:

- Albanië (kandidaat EU-lidstaat)
- IJsland (kandidaat EU-lidstaat)
- Montenegro (kandidaat EU-lidstaat)
- Servië (kandidaat EU-lidstaat)
- Turkije (kandidaat EU-lidstaat)
- Voormalige Joegoslavische Republiek Macedonië (kandidaat EU-lidstaat)
- Andorra
- Armenië
- Bosnië en Herzegovina
- Georgië
- Liechtenstein
- Moldavië
- Monaco (maakt deel uit van btw-gebied EU, Frankrijk)
- Noorwegen
- Oekraïne
- Rusland

- San Marino
- Vaticaanstad
- Wit-Rusland
- Zwitserland

De btw-regelgeving maakt het volgende geografische onderscheid:

1. Nederland
2. EU-lidstaten
3. Niet-EU-landen

12.2 RWS in grensoverschrijdende transacties

RWS werkt regelmatig met buitenlandse partijen. RWS kan als presterende partij optreden of als afnemer van een prestatie. In beide situaties gelden andere btw-regels dan wanneer RWS met Nederlandse partijen werkt.

Let op! Als op facturen van buitenlandse leverancier het begrip 'VAT' staat, staat dit voor Value Added Tax; de Engelse vertaling voor btw. Dit heeft dus een andere betekenis dan de RWS-term voor VAT (Voorbereiding, Advies en Toezicht).

12.2.1 RWS als presterende partij

Als RWS tegen de betaling van een vergoeding activiteiten verricht voor buitenlandse partijen, moet RWS vaststellen of wel of geen btw moet worden berekend en afgedragen.

Deze vraag doet zich alleen voor als RWS optreedt als btw-ondernemer. Als dat het geval is, moet worden bepaald of RWS dan goederen levert of diensten verricht. De gevolgen hiervan zijn hierna beschreven in paragraaf 12.3 e.v. Activiteiten die RWS als overheid verricht, zijn vanuit de Nederlandse btw-regelgeving niet belast met btw. In grensoverschrijdende situaties komt btw-heffing dan evenmin aan de orde.

12.2.2 RWS als afnemer

Als RWS goederen of diensten afneemt van een buitenlandse leverancier, dan kan het voorkomen dat RWS over die prestatie zelf de btw moet afdragen. Dit doet zich voor bij de intracommunautaire verwerving of invoer van goederen en de inkoop van diensten die onder de btw-verleggingsregeling vallen.

Voor elke buitenlandse inkoopfactuur moet een uitgebreide controle en procesgang worden gevolgd.

- Gaat het om bestellingen, dan moet al bij het vastleggen van de bestelling in SAP worden bepaald of het een bestelling is bij een leverancier binnen de EU of buiten de EU.
- Gaat het om lightfacturen, dan moet dit worden bepaald op het moment van de ontvangst van de factuur.

Bovendien wordt bij RWS elke buitenlandse factuur waarop door de leverancier buitenlandse btw is berekend, gecontroleerd. Dit geldt ook voor facturen die worden geboekt zonder btw.

12.3 Onderscheid goederen en diensten

Het is van belang om te bepalen of sprake is van inkoop van goederen of inkoop van diensten. Dit verschil is van belang omdat goederen in de btw anders worden behandeld dan diensten.

Zoals beschreven in paragraaf 3.1.2 zijn goederen de voor menselijke beheersing (waarneming) vatbaar stoffelijk objecten. Diensten zijn alle prestaties in het economisch verkeer die geen levering van goederen zijn.

In onderstaand overzicht staat een aantal kenmerkende verschillen tussen goederen en diensten in relatie tot buitenlandse transacties opgenomen.

Goederen	Diensten
Feitelijke goederenstroom bepaalt de btw-gevolgen	Vestigingsplaats van dienstverrichter en/of afnemer zijn van belang
Moment van de levering bepaalt welke btw-regels van toepassing zijn	Aard van de dienst bepaalt welke btw-regels van toepassing zijn.
Aankoop vanuit EU-lidstaat: intracommunautaire verwerving	Hoofregel bij inkoop van dienstverlener in andere EU-lidstaat: btw-heffing verlegd
Aankoop vanuit niet-EU-land: invoer	Hoofregel bij inkoop van dienstverlener in niet-EU-land: btw-heffing verlegd

Deze kenmerken worden besproken in de volgende paragrafen.

12.4 Aankoop van goederen

Koopt RWS goederen in uit een ander land dan Nederland, dan kunnen twee situaties bestaan:

- De goederen worden geleverd vanuit een andere EU-lidstaat; of
- De goederen worden geleverd vanuit een niet-EU-land.

Beide situaties worden hierna besproken.

12.4.1 Aankoop van goederen uit andere EU-lidstaat

Het gaat om goederen die RWS aanschafft en die worden verzonden of vervoerd vanuit een andere EU-lidstaat.

Btw-gevolgen

De leverancier van de goederen verricht een intracommunautaire levering (ICL) van die goederen aan RWS. RWS ontvangt van die leverancier een factuur met daarop 0% btw, of een vermelding dat de (intracommunautaire) levering is vrijgesteld van btw.

RWS verricht op haar beurt een intracommunautaire verwerving (ICV). Hierover is RWS Nederlandse btw verschuldigd. Het maakt daarbij niet uit of de goederen als overheid of als ondernemer worden verworven. Deze btw dient RWS in de btw-aangifte op te nemen.

Administratieve verwerking

Inkoopfacturen voor de intracommunautaire verwerving van goederen worden als volgt geboekt.

Verwerking inkopen van goederen binnen EU (intracommunautaire verwerving):
 Als overheid: btw-code VC of VK
 Als ondernemer: btw-code Y4

Als de ingekochte goederen door RWS worden gebruikt ter uitvoering van een wettelijke opgedragen taak (voor eigendommen van RWS) kan de Nederlandse btw niet worden teruggevraagd. Dat is mogelijk wel het geval als de goederen voor ondernemers doeleinden worden aangekocht.

12.4.2 Aankoop van goederen uit niet-EU-land (invoer)

Het gaat om goederen die RWS aanschaft en die worden verzonden of vervoerd vanuit een land buiten de EU. In de meeste gevallen ontvangt RWS van de leverancier een factuur met daarop 0% btw, of een vermelding dat de levering is vrijgesteld van btw. Het komt ook voor dat een leverancier uit een niet-EU-land toch btw vermeld op zijn factuur; dit is dan btw (of een vergelijkbare belasting) uit zijn land. RWS moet dan toch zelf de Nederlandse btw voor deze aankoop betalen.

Btw-gevolgen invoer

RWS is over de goederen uit een niet-EU-land invoer-btw en invoerrechten verschuldigd. Degene die invoert (RWS) ontvangt van de Douane een uitnodiging tot betaling (UTB). Op deze uitnodiging staan de verschuldigde invoerrechten en de verschuldigde invoer-btw. Beide bedragen dienen te worden voldaan als de goederen Nederland worden binnen gebracht.

Als RWS goederen invoert, wordt de invoer-btw betaald als de goederen in Nederland binnen komen.

Artikel 23-vergunning

Er is een mogelijkheid om de heffing van invoer-btw uit te stellen. Dit kan met een zogeheten artikel 23-vergunning. De btw hoeft dan niet te worden voldaan bij invoer, maar pas op het moment dat de periodieke btw-aangifte wordt ingediend. Een artikel 23-vergunning wordt op verzoek door de inspecteur verleend.

RWS heeft op dit moment geen artikel 23-vergunning. Mocht aan RWS in de toekomst een dergelijke vergunning worden verleend, zullen de administratieve gevolgen wijzigen.

Administratieve verwerking

De invoer-btw wordt betaald bij de daadwerkelijke invoer. Vaak zal een douane-expediteur worden ingeschakeld die de invoer namens RWS doet, RWS voert niet zelf in en doet zelf geen aangifte bij invoer. De douane-expediteur betaalt ook de verschuldigde invoer-btw namens RWS. De douane-expediteur berekent deze btw (naast de vergoeding voor zijn eigen dienstverlening) door aan RWS. De btw-heffing komt daardoor niet terug in de btw-aangifte. Facturen worden daarom zonder btw ingeboekt.

Verwerking inkopen bij invoer van goederen:
Factuur leverancier en tussenpersoon: btw-code VZ.

Of de invoer-btw aftrekbaar is of niet, wordt volgens de normale btw-regels bepaald (zie hoofdstuk 3).

12.5 Inkoop van diensten

Per 1 januari 2010 is de btw-wetgeving voor grensoverschrijdende diensten gewijzigd. De grootste wijziging heeft betrekking op het vaststellen van de plaats van dienst. De plaats van dienst bepaalt namelijk welke btw-regels (van welk land) van toepassing zijn.

Is de plaats van dienst in Nederland, dan zijn de Nederlandse btw-regels van toepassing en wordt Nederlandse btw geheven.

Is de plaats van dienst in het buitenland, dan zijn de buitenlandse btw-regels van toepassing. De dienst valt dan buiten de Nederlandse btw.

RWS moet voor alle diensten van buitenlandse leveranciers bepalen of Nederlandse btw-heffing speelt. Hiervoor moeten twee stappen worden doorlopen:

1. De dienst wordt verricht door een btw-ondernemer. Dit blijkt uit de vermelding van zijn btw-nummer op de factuur.
2. De aard van de dienst moet worden vastgesteld. De aard van de dienst bepaalt namelijk de plaats waar de dienst wordt verricht. In de volgende subparagrafen wordt hierop ingegaan.

De eerste stap is met name relevant voor facturen van buitenlandse samenwerkingsverbanden of buitenlandse overheidsinstellingen. Het kan voorkomen dat de factuur betrekking heeft op prestaties die deze instellingen verrichten als niet-ondernemer (of als overheid). Is dit het geval, dan is geen sprake van btw-heffing.

De tweede stap is het bepalen van de plaats van dienst. Hiervoor geldt als hoofdregel dat de plaats van dienst daar is waar de afnemer is gevestigd. Op deze hoofdregel bestaat een aantal uitzonderingen voor specifieke diensten.

12.5.1 Hoofdregel plaats van dienst

Met ingang van 2010 geldt als hoofdregel voor diensten aan 'ondernemers' dat de plaats van dienst daar is waar de afnemer is gevestigd. De diensten zijn belast met btw in het land waar de afnemer is gevestigd.

Als 'ondernemer' wordt in dit verband gezien iedere rechtspersoon die voor btw-doeleinden is geregistreerd. Hierdoor is de hoofdregel ook op diensten aan RWS van toepassing.

Om te voorkomen dat een buitenlandse dienstverlener zich moet registreren in het land van de afnemer om in dat betreffende land de lokale btw te kunnen afdragen, geldt een (btw-)verleggingsregel. De verschuldigdheid van de btw wordt daarbij verlegd van de dienstverrichter naar de afnemer van de dienst. Om dit te kunnen

doen, moet de dienstverlener het btw-nummer van de afnemer hebben. Door toepassing van de verleggingsregel moet de afnemer de btw afdragen die is verschuldigd over de ingekochte dienst. De btw-afdracht wordt hiermee verlegd naar de btw-aangifte van de afnemer.

Voor diensten van buitenlandse dienstverleners die onder de hoofdregel vallen, moet RWS de btw in de eigen aangifte betalen.

RWS moet aan deze dienstverleners zijn btw-identificatienummer doorgeven.

Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen dienstverleners binnen de EU en dienstverleners daarbuiten. Voor RWS betekent dit dat hij in beide gevallen over ingekochte diensten verlegde Nederlandse btw moet aangeven in de btw-aangifte.

Inschakelen Duits onderzoeksbureau

RWS schakelt een Duits bureau in om een onderzoek te doen naar de ontwikkeling van het weggebruik in Europa. Het Duitse onderzoeksbureau vermeldt geen btw op haar factuur.

Deze dienst valt onder de hoofdregel. Bij het boeken van deze factuur moet RWS de verschuldigde btw zelf in de aangifte opnemen. De factuur wordt geboekt met btw-code VL.

RWS betaalt aan het Duitse bureau het factuurbedrag zonder btw.
RWS betaalt aan de Belastingdienst 21% btw van het factuurbedrag.
De kosten voor RWS zijn het factuurbedrag plus 21% btw.

Recht op aftrek van verlegde btw

Als de btw-heffing wordt verlegd naar RWS, moet RWS de verschuldigde btw zelf opnemen in de btw-aangifte. Inkoopfacturen voor grensoverschrijdende diensten worden als volgt geboekt.

Verwerking inkopen van diensten waarop de hoofdregel van toepassing is:

Als overheid binnen EU: btw-code VL

Als overheid niet-EU: btw-code VM

Als ondernemer: btw-code Y5

Ondanks dat deze btw niet op factuur in rekening is gebracht, wordt deze btw wel aangemerkt als btw op inkoopfacturen. Of deze btw een onderdeel van de kosten vormt of teruggevraagd kan worden, wordt via de normale regels vastgesteld. Worden de ingekochte diensten uitsluitend gebruikt voor overheidsactiviteiten, dan is de btw een kostenpost. Naast de opname van de verlegde btw in de btw-aangifte, hoeft verder niets te gebeuren. Worden de ingekochte diensten echter uitsluitend gebruikt voor btw-belaste ondernemersactiviteiten, dan kan de btw worden teruggevraagd. Voor diensten die voor beide activiteiten worden gebruikt, moet een splitsing worden gemaakt.

12.5.2 Uitzonderingen plaats van dienst

Op de hiervoor beschreven hoofdregel bestaat een aantal uitzonderingen. Deze uitzonderingen worden hieronder besproken. De uitzonderingen gelden alleen als de plaats van dienst in een EU-lidstaat is gelegen. Deze uitzonderingen worden hieronder toegelicht.

Diensten mbt onroerende zaken

Diensten met betrekking tot onroerende zaken zijn belast met btw in het land waar de onroerende zaak is gelegen. Het gaat om diensten die een rechtstreeks verband hebben met de onroerende zaak. Voorbeelden van deze diensten:

- Diensten van experts en makelaars in onroerende zaken;
- Het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of soortgelijke accommodaties;
- Het verlenen van gebruiksrechten op een onroerende zaak;
- Diensten die erop zijn gericht de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals de diensten door architecten en bureaus die toezicht houden op de uitvoering van het werk.

Doorgaans zal RWS dit soort diensten inkopen voor onroerende zaken die in Nederland zijn gelegen (m.u.v. hotelaccommodatie). De dienst is dan belast met Nederlandse btw. Om te voorkomen dat de buitenlandse dienstverlener Nederlandse btw moet aangeven en afdragen, is ook voor deze diensten de btw-heffing verlegd naar RWS.

Toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs, vermakelijkheids- en soortgelijke evenementen

De toegang tot de genoemde evenementen is belast in het land waar de activiteiten feitelijk plaatsvinden. Op de deelnamevergoeding, entreprijs (e.d.) wordt dus lokale btw in rekening gebracht. RWS voorbeelden zijn het inschrijfgeld voor congressen of symposia.

Kortdurende verhuur van vervoermiddelen

De kortdurende verhuur van vervoermiddelen is belast met btw in de EU-lidstaat waar het vervoermiddel aan de gebruiker te beschikking wordt gesteld. Van kortdurende verhuur is sprake als de verhuurperiode maximaal 30 dagen bedraagt. Bij schepen is dit maximaal 90 dagen.

Restaurant- en cateringdiensten

Restaurant- en cateringdiensten zijn belast daar waar de diensten materieel worden verricht. Dit is de locatie waar die dienst wordt gebruikt.

Voor restaurant- en cateringdiensten aan boord van een schip, vliegtuig of trein geldt een andere regel. Deze diensten zijn belast in de EU-lidstaat van waaruit is vertrokken.

Het vervoer van personen

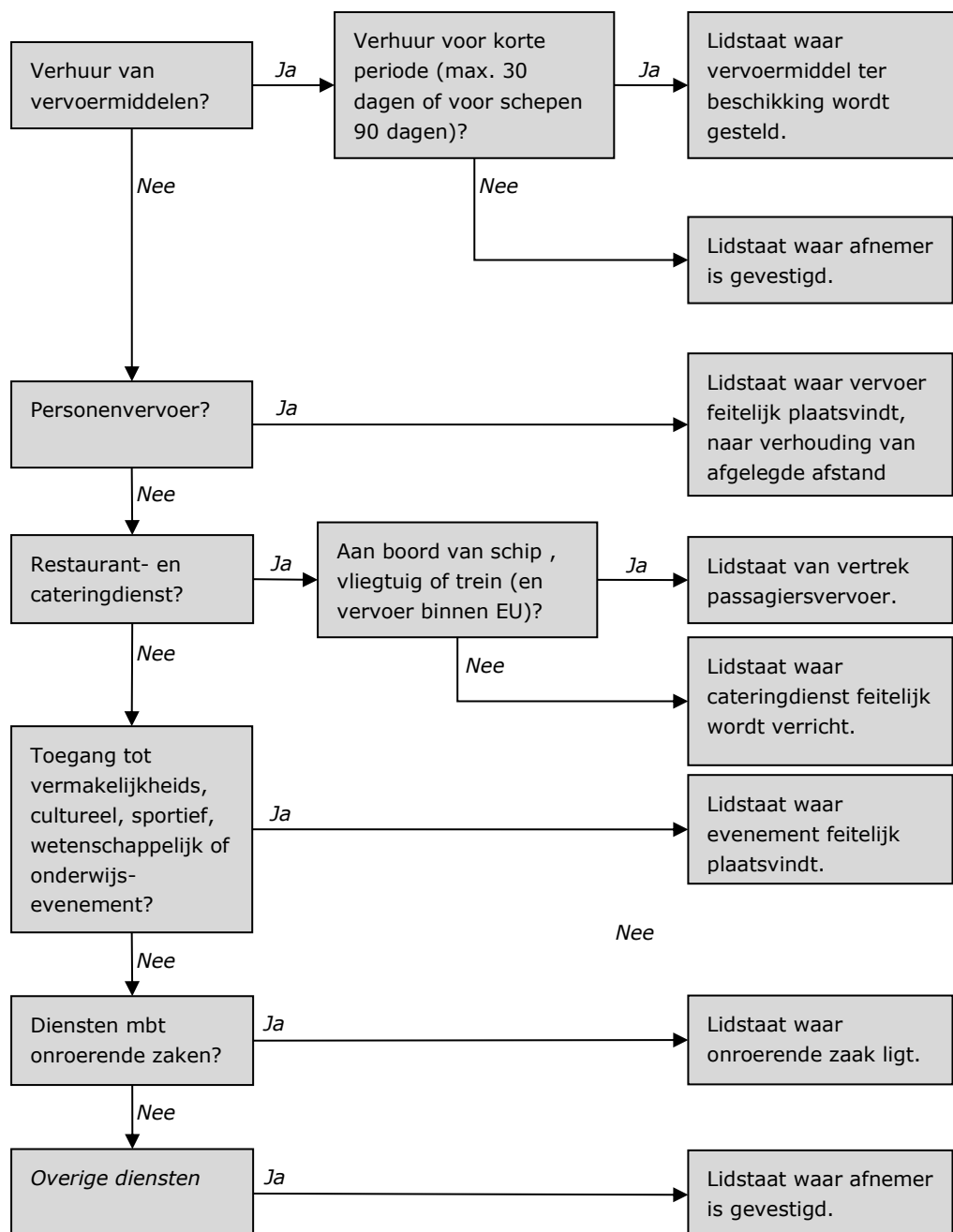
Het vervoer van personen is belast met btw in het land waar het vervoer feitelijk plaatsvindt. Voor het vervoer van personen naar het buitenland door middel van vliegtuigen of zeeschepen geldt echter een speciaal nultarief.

Recht op aftrek van buitenlandse btw

Voor diensten die onder de uitzonderingen vallen, ontvangt RWS doorgaans een factuur met buitenlandse btw.

Btw uit een andere EU-lidstaat kan worden teruggevraagd, mits de ingekochte diensten worden gebruikt voor btw-belaste activiteiten. De teruggaaf verloopt via een speciale procedure. Het verzoek om teruggaaf moet via een digitaal systeem worden ingediend bij de Nederlandse Belastingdienst. Neem in voorkomende situaties contact op met de btw-specialisten van RWS.

12.5.3 Stroomschema diensten: hoofdregel of uitzondering



Aan de hand van dit schema kan ook worden bepaald of wel of niet terecht buitenlandse btw op een factuur staat. Via de site van de [Belastingdienst](#) kan ook worden bepaald welke btw-regels bij buitenlandse diensten gelden.

Inkoopfacturen voor grensoverschrijdende diensten die onder de uitzonderingen vallen, worden als volgt geboekt.

Verwerking inkopen van diensten waarop de uitzondering van toepassing is:
Factuur met buitenlandse btw: btw-code VZ

Overigens volgt de verwerking van de btw uit de toepassing van de btw-codes. Het is daarom van belang de juiste btw-codes te gebruiken. Zie paragraaf 12.8 voor een toelichting bij de administratieve verwerking en toepassing van de btw-codes.

12.6 Voorbeelden van goederen

In deze paragraaf wordt een aantal specifieke, voor RWS relevante, aankopen van goederen beschreven. Per goed wordt ingegaan op de btw-gevolgen.

12.6.1 Aanschaf standaardsoftware

Bij de aanschaf van software is eerst de vraag of een goed of een dienst wordt ingekocht. Voor de btw-heffing kan software worden gezien als een goed of als een dienst. Dit onderscheid is van belang bij de aankoop van software van buitenlandse leveranciers.

De levering van software is een *goed* als het standaardsoftware betreft. Dit is software die in feite aan elke gebruiker kan worden geleverd, zonder dat hieraan specifieke aanpassingen hoeven te worden gemaakt.

De levering van software is een *dienst* als de software zodanig is aangepast dat deze is afgestemd op de specifieke wensen en behoeften van de gebruiker (maatwerk). Er is dan geen sprake meer van standaardsoftware. In paragraaf 14.6.4 is een stroomschema opgenomen. Dit schema kan worden gebruikt om te bepalen hoe de btw-heffing bij de aanschaf van software verloopt.

Standaardsoftware wordt dus gezien als een *goed*. Als die software wordt aangeschaft van een buitenlandse leverancier (en de software wordt ook daadwerkelijk vanuit het buitenland naar Nederland verzonden), dan kunnen zich twee situaties voordoen:

- De levering (verzending) vindt plaats vanuit een andere EU-lidstaat: RWS verricht dan een **intracommunautaire verwerving** in Nederland. Hiervoor moet de btw worden opgenomen in rubriek 4b van de btw-aangifte.
- De levering (verzending) vindt plaats vanuit een niet-EU land: RWS **voert** de software dan **in** (of laat deze invoeren). De invoer-btw wordt voldaan op het moment van de daadwerkelijke invoer.

Voorbeelden zijn de software van Windows, Microsoft Office etc. SAP is eveneens een standaardprogramma, maar is vaak zodanig aangepast aan de behoeften van de gebruiker dat toch sprake is van specifiek op maat gemaakte software. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 12.7.1.

12.6.2 Abonnement op buitenlands tijdschrift

Het gaat om abonnementen op tijdschriften die RWS bij buitenlandse leveranciers sluit. Het zijn zowel leveranciers uit de EU als leveranciers van buiten de EU.

Bij de aanschaf van de tijdschriften doen zich drie mogelijkheden voor:

1. Het tijdschrift wordt vanuit Nederland verzonden. Het is dan een binnenlandse levering, waarvoor 6% Nederlandse btw op de factuur wordt vermeld. RWS hoeft zelf geen btw meer aan te geven.
2. Het tijdschrift wordt vanuit een andere EU-lidstaat verzonden. RWS moet zelf de btw aan geven (als gevolg van een **intracommunautaire verwerving**). Als het een tijdschrift is dat periodiek en minimaal drie keer per jaar verschijnt, is de verwerving belast met 6% btw. De overige tijdschriften zijn belast met 21% btw.
3. Het tijdschrift wordt vanuit een niet-EU-land verzonden. Het tijdschrift moet worden **ingevoerd** in Nederland. Zie paragraaf 12.4.2. Als het een tijdschrift is dat periodiek en minimaal drie keer per jaar verschijnt, is de invoer belast met 6% btw. De overige tijdschriften zijn belast met 21% btw.

12.6.3 Geleverde hardware

RWS ontvangt een factuur van een buitenlandse leverancier voor geleverde hardware (al dan niet geleverd met bijbehorende software). Als de hardware met bijbehorende software wordt geleverd, gaat de levering van de software op in de levering van de hardware (ervan uitgaande dat het RWS gaat om de hardware).

Bij de aanschaf van hardware van een buitenlandse leverancier doen zich de volgende drie mogelijkheden voor:

1. De hardware wordt vanuit Nederland verzonden. Het is dan een binnenlandse levering, waarvoor 21% Nederlandse btw op de factuur wordt vermeld. RWS hoeft zelf geen btw meer aan te geven.
2. De hardware wordt vanuit een andere EU-lidstaat verzonden. RWS moet zelf de btw aan geven (als gevolg van een **intracommunautaire verwerving**).
3. De hardware wordt vanuit een niet-EU-land verzonden. De hardware moet worden **ingevoerd** in Nederland. Zie paragraaf 12.4.2.

12.7 Voorbeelden van diensten

Hierna wordt een aantal specifieke, voor RWS relevante, diensten beschreven. Per dienst wordt ingegaan op de btw-gevolgen.

12.7.1 Op maat gemaakte software

Specifiek op maat gemaakt software is een *dienst* voor de btw. Bij aankoop van de software van een buitenlandse leverancier, vindt de dienst in Nederland plaats (**hoofdregel**) en moet RWS de btw-heffing altijd naar zichzelf verleggen. De over de vergoeding verschuldigde btw geeft RWS als verschuldigd aan in de btw aangifte.

De leverancier brengt geen btw in rekening. RWS moet de verlegde btw in de btw-aangifte op te nemen.

Op maat gemaakte software valt onder de hoofdregel.
Btw-heffing in Nederland; de verleggingsregel is van toepassing.
RWS moet de btw op eigen aangifte betalen.

12.7.2 Advies- en ingenieursdiensten

Het gaat om advies- of ingenieursdiensten die RWS inkoopt bij een buitenlandse dienstverlener. RWS ontvangt een factuur van die buitenlandse dienstverlener.

Advies- en ingenieursdiensten zijn volgens de **hoofdregel** belast in het land van de afnemer (RWS). Dit is Nederland. RWS dient verlegde btw aan te geven in de btw-aangifte.

12.7.3 Wetenschappelijk- en laboratoriumonderzoek

In opdracht van RWS verrichten buitenlandse dienstverleners wetenschappelijk onderzoek of laboratoriumonderzoek.

Onderzoeksdiensten vallen onder de **hoofdregel** en zijn belast in het land van de afnemer (RWS). Dit is Nederland. RWS moet de verlegde btw aangeven in de btw-aangifte.

12.7.4 Inlenen personeel

RWS leent voor sommige werkzaamheden personeel in van buitenlandse werkgevers.

Het inlenen van personeel valt onder de **hoofdregel** en is belast met btw in het land van de afnemer (RWS). Dit is Nederland. De verplichting om de btw te berekenen en af te dragen aan de Nederlandse Belastingdienst is verlegd naar RWS. RWS moet de verlegde btw in de btw-aangifte opnemen.

12.7.5 Ontwerpen, opmaken en drukken van instructiefolders

RWS kan voor het ontwerpen, opmaken en het drukken van instructiefolders gebruik maken van buitenlandse dienstverleners

Let op! De levering van kant-en-klare instructiefolders kwalificeert als een levering van goederen. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 12.4. In deze paragraaf gaat het nadrukkelijk om de diensten als ontwerp, opmaak en drukken.

Deze diensten zijn belast in het land van de afnemer (RWS), omdat ze onder de **hoofdregel** vallen. Dit is Nederland. De verplichting om de btw te berekenen en af te dragen aan de Nederlandse Belastingdienst is verlegd naar RWS. RWS moet de verlegde btw in de btw-aangifte opnemen.

12.7.6 Olieopruimingsdiensten

Het betreft olieopruimingsdiensten door buitenlandse dienstverleners op binnenlandse wateren of Nederlandse territoriale wateren.

Olieopruimingsdiensten zijn diensten met betrekking tot onroerende zaken (een **uitzondering**). De diensten zijn belast daar waar de onroerende zaak is gelegen. Opruimingsdiensten op Nederlands grondgebied zijn daardoor belast in Nederland.

De verplichting om de btw te berekenen en af te dragen aan de Nederlandse Belastingdienst is ook voor deze diensten verlegd naar RWS. RWS moet de verlegde btw in de btw-aangifte op nemen.

12.7.7 Digitale diensten

Het gaat om telecommunicatie-, omroep- en elektronische (digitale) diensten die RWS inkoopt bij een buitenlandse dienstverlener.

Digitale diensten vallen onder de **hoofdregel** en zijn belast in het land van de afnemer (RWS). RWS moet de verlegde btw aangeven in zijn btw-aangifte.

12.7.8 Cursussen en congressen in het buitenland

Een aantal medewerkers van RWS volgt cursussen en bezoekt congressen en symposia in het buitenland. Hiervoor krijgt RWS facturen uitgereikt van de organisatoren van die cursussen en congressen.

Voor de cursussen en congressen worden tevens reis- en verblijfkosten gemaakt.

De cursussen en congressen zijn belast in het land waar ze worden gehouden. RWS zal derhalve facturen met buitenlandse btw ontvangen.

Op de reis- en verblijfkosten drukt btw van het land waar de kosten daadwerkelijk zijn gemaakt (bijvoorbeeld het land waar het hotel is gelegen). Overigens bedraagt de btw op internationale reizen 0%.

Deelname aan congres in Spanje

Een medewerker van RWS neemt deel aan een congres in Spanje. Hiervoor worden de volgende kosten gemaakt:

- Deelnamevergoeding
- Sponsorovereenkomst
- Vliegticket
- Taxikosten voor vervoer van en naar vliegveld
- Hotelovernachting
- Diner ter plaatse

Alle kosten worden op naam van RWS gemaakt. RWS ontvangt hiervoor de facturen. Hoe worden de diverse diensten in rekening gebracht?

- Deelnamevergoeding: belast in Spanje (plaats van feitelijke activiteit). Organisator brengt Spaanse btw in rekening.
- Sponsorovereenkomst: belast in Nederland (hoofdregel, waar afnemer is gevestigd). Organisator factureert zonder btw met btw-heffing verlegd naar RWS.
- Vliegticket: 0% btw. RWS hoeft geen btw te verwerken.
- Taxikosten: belast in Spanje (daar vindt het vervoer feitelijk plaats). Het taxibedrijf brengt Spaanse btw in rekening.
- Hotelovernachting: belast in Spanje (diensten mbt onroerende zaken). Hotel brengt Spaanse btw in rekening.
- Diner: belast in Spanje (daar worden diensten materieel verricht). Restaurant brengt Spaanse btw in rekening.

Een aantal van bovenstaande posten heeft (ook) een consumptief karakter – lidstaten gaan verschillend om met de teruggaaf van btw op deze kosten.

12.7.9 Contributies aan buitenlandse instellingen

Als de contributie wordt betaald aan een buitenlandse instelling en de contributie vormt de vergoeding voor een concrete prestatie (als ad 2 in paragraaf 11.4), is de btw-heffing waarschijnlijk verlegd naar RWS. Doorgaans vallen dit soort activiteiten onder de **hoofddregel**. Aan de hand van de aard van de prestatie moet worden bepaald of dit inderdaad het geval is.

Voor alle contributies aan buitenlandse instellingen moet RWS daarom zelf bepalen of de contributie belast is of niet. Als dit het geval is, neemt RWS de te af te dragen btw mee in de eigen btw-aangifte.

12.7.10Berging van schepen

In opdracht van RWS verrichten buitenlandse dienstverleners bergingswerkzaamheden. Het gaat om het bergen van schepen binnen en buiten Nederlandse territoriale wateren.

De bergingswerkzaamheden vallen onder de **hoofddregel** en zijn belast in het land van de afnemer (RWS), ongeacht waar ze feitelijk worden uitgevoerd. De verplichting om de btw te berekenen en af te dragen aan de Nederlandse Belastingdienst is verlegd naar RWS. RWS moet de verlegde btw in de btw-aangifte opnemen. Als RWS de kosten doorberekent aan de eigenaar van het vaartuig, moet RWS met btw factureren en kan RWS de verlegde btw in aftrek brengen.

Als het om de berging van een zeeschip gaat, is die dienst belast met 0% btw. Feitelijk leidt de verlegging hierdoor niet tot een te betalen btw-bedrag. Let op! De btw-gevolgen voor het ruimen van scheepswrakken zijn anders dan voor berging van schepen. In paragraaf 13.4 wordt dit verder toegelicht.

12.7.11 Diensten met betrekking tot zeeschepen

In opdracht van RWS verlenen buitenlandse ondernemingen diensten aan zeeschepen die eigendom zijn van RWS.

Dit zijn ook diensten die onder de hoofddregel vallen en dus belast zijn in het land waar de afnemer (RWS) is gevestigd. De btw-heffing wordt verlegd naar RWS. Omdat de diensten ten aanzien van zeeschepen zijn belast met 0% btw, betaalt RWS per saldo geen btw. In paragraaf 13.4 is beschreven wat wordt verstaan onder diensten ten aanzien van zeeschepen.

12.7.12 Diensten door leverancier uit niet-EU land

In opdracht van RWS verlenen ook (Europese) ondernemingen uit niet-EU-landen diensten ten behoeve van voorzieningen van RWS.

Een voorbeeld is een aannemer uit Noorwegen die werk uitvoert aan een sluis. Werkzaamheden met betrekking tot een gebouw wat zich in Nederland bevindt is een dienst die onder de **uitzondering** valt en daardoor belast is in het land waar het gebouw zich bevindt. Dit is Nederland. De verplichting om de btw te berekenen en af te dragen is verlegd naar RWS. RWS moet de btw opnemen in de eigen btw-aangifte.

Het verleggen van btw naar RWS geldt ook voor diensten, die worden verleend door buitenlandse dienstverleners uit niet-EU-landen, die onder de **hoofddregel** vallen.

12.7.13 Baggerwerkzaamheden

In opdracht van RWS verrichten buitenlandse dienstverleners baggerwerkzaamheden op Nederlandse waterwegen.

De baggerwerkzaamheden zijn diensten met betrekking tot onroerend goed die zijn belast in het land waar het onroerend goed zich bevindt (**uitzondering**). Het baggeren van Nederlandse waterwegen is als gevolg daarvan belast in Nederland. RWS moet over de aanneemsom de verlegde btw aangeven in de btw-aangifte.

Let op! Het kan voorkomen dat RWS de gebaggerde materialen verkoopt aan de buitenlandse baggeraar. Als dit het geval is, neem dan contact op met de btw-specialisten van RWS. Dan kan namelijk sprake zijn van een intracommunautaire levering of uitvoerlevering.

Zie ook paragraaf 3.5.1 voor een uitleg van de btw-aspecten bij de uitvoering van baggerwerkzaamheden door een Nederlandse baggeraar en de verkoop van het gebaggerde materiaal.

12.7.14 Aanleg en onderhoud van infrastructuur

In opdracht van RWS realiseren en onderhouden buitenlandse dienstverleners rijksinfrastructuur (wegen en waterwegen) in Nederland.

Dit zijn diensten aan in Nederland gelegen onroerende zaken en zijn belast daar waar de onroerende zaken zijn gelegen (**uitzondering**). De diensten zijn dus belast met Nederlandse btw. De verplichting om de btw te berekenen en af te dragen aan de Nederlandse Belastingdienst is verlegd naar RWS. RWS moet de btw via haar eigen btw-aangifte voldoen.

In hoofdstuk 6 wordt nader ingegaan op de btw-gevolgen van werkzaamheden ten aanzien van (rijks)infrastructuur.

12.7.15 Helikopterdiensten naar internationale wateren

Voor onderhoud, reparaties, het verhelpen van storingen, inspecties etc. aan platforms in internationale wateren, komt het voor dat RWS gebruik maakt van helikopterdiensten van een Belgische dienstverlener. De vluchten vangen aan vanuit Oostende (België). Tijdens de vluchten worden personen vervoerd, geen goederen. De Belgische dienstverlener zorgt zelf voor een piloot in de helikopters.

De helikoptervluchten bestaan uit het vervoeren van personen, en dus niet uit de verhuur van alleen de helikopters (zonder piloot). Personenvervoer valt onder een **uitzondering** en is belast met btw daar waar het vervoer plaatsvindt, naar verhouding van de afgelegde afstand per land.

De Belgische dienstverlener moet duidelijk inzichtelijk maken waar het vervoer heeft plaatsgevonden. M.a.w. hij moet bijhouden welke landen zijn aangedaan. Voor zover over Nederlands grondgebied wordt gevlogen, is voor dat deel van het vervoer Nederlandse btw verschuldigd. Mogelijk wordt de btw-heffing hiervoor verlegd naar RWS. Dit zou uit de factuur moeten blijken.

12.8 Administratieve verwerking

In hoofdstuk 5 is de administratieve verwerking van inkopen van Nederlandse leverancier en verkopen aan Nederlandse afnemers beschreven. In deze paragraaf wordt ingegaan op de verwerking van inkoopfacturen van buitenlandse leveranciers en verkoopfacturen aan buitenlandse afnemers.

12.8.1 Inkopen van buitenlandse leveranciers

RWS ontvangt van een leverancier, die niet is gevestigd in Nederland, niet altijd een factuur waarop btw staat vermeld. Dit betekent niet zonder meer dat er ook geen btw moet worden betaald. RWS zal in veel gevallen zelf voor de afdracht van de btw moeten zorgen. De btw is vaak een kostenverhogende component en wordt meegenomen in de aangifte als deze is verlegd naar de afnemer (RWS).

Btw-code op inkopen buiten Nederland als overheid*

- goederen: VC, VK of VZ
- diensten: VL, VM of VZ.

Inkoopfactuur buiten Nederland wordt meegenomen in de btw-aangifte, tenzij de inkoop is gecodeerd met btw-code VZ.

* Het komt zeer incidenteel voor dat de inkopen van buitenlandse leveranciers betrekking hebben op ondernemersactiviteiten. De btw-codes zijn dan: Y4 of Y5.

Hierna wordt de administratieve verwerking in SAP van de inkopen, vanaf het eerste moment van vastleggen tot en met de factuurontvangst, beschreven:

1. Aanvraag Tot Bestellen (ATB)
2. Bestelling
3. Prestatieverklaring
4. Ontvangst inkoopfactuur
5. Ontvangst lightfactuur

1: Aanvraag Tot Bestellen

De raming van de inkopen wordt in SAP vastgelegd als aanvraag tot bestellen (ATB). Bij het aanleggen van een ATB wordt geen btw-code vastgelegd. Een ATB wordt voor het bedrag inclusief de inbegrepen buitenlandse of Nederlandse btw vastgelegd. In het eerste geval (buitenlandse btw) moet worden uitgegaan van het btw-percentage van dat desbetreffende land.

2: Bestelling

Als RWS inkoopt vanuit het buitenland moet bij de bestelling, in het contract of op de bestelbon het btw-nummer van RWS worden vermeld, zodat de leverancier dit ook op de factuur kan vermelden. Dit is een teken aan de buitenlandse Belastingdienst dat RWS zelf voor de afdracht van de verschuldigde btw zorgt. Een bestelling wordt voor een bedrag exclusief btw vastgelegd, tenzij de inkoop belast is met buitenlandse of import btw (code VZ). Het is hier van belang dat de juiste btw-code wordt geselecteerd. De btw-code bepaalt of het bedrag verhoogd wordt met btw, en of de btw kostenverhogend of verrekenbaar is voor RWS.

De btw-codes die worden gebruikt voor inkopen *als overheid* buiten Nederland zijn:

- VC: levering goederen uit EU-land tegen 6%
- VK: levering goederen uit EU-land tegen 21%
- VE: afname diensten uit EU-land tegen 6% (wordt niet gebruikt)
- VL: afname diensten uit EU-land tegen 21%
- VG: afname diensten uit niet EU-land tegen 6% (wordt niet gebruikt)
- VM: afname diensten uit niet EU-land tegen 21%
- VZ: leverancier brengt buitenlandse btw of geen btw in rekening, bijvoorbeeld bij buitenland belaste diensten, import goederen uit niet EU-land* of subsidies

* Aankopen van goederen uit een niet-EU-land worden incidenteel met btw-code VG of VM geboekt. Dit geldt voor de aankoop van goederen die niet via een douane-expediteur (tussenpersoon) worden ingevoerd, maar waarvoor RWS zelf de invoer regelt (bijvoorbeeld voor goederen die per post worden verzonden).

De btw-codes voor inkopen *als ondernemer* buiten Nederland zijn:

- Y4: levering goederen uit EU-land als ondernemer
- Y5: afname diensten uit EU-land als ondernemer
- VZ: leverancier brengt buitenlandse btw, import btw of geen btw in rekening met betrekking tot ondernemersactiviteiten (raadpleeg in deze situatie de btw-specialisten van RWS)

Voor een tabel met alle btw-codes in SAP wordt verwezen naar paragraaf 5.5.

3: Prestatieverklaring

De prestatieverklaring (PV) wordt in SAP gegeven voor een bedrag exclusief de btw die door de leverancier in rekening wordt gebracht, tenzij de inkoop is vastgelegd met btw-code VZ. Bij btw-code VZ moet de prestatieverklaring inclusief de buitenlandse btw of import-btw worden ingevoerd. Op het moment dat de PV in SAP wordt geboekt, wordt aan de hand van de gebruikte btw-code het ingevoerde bedrag omgerekend naar een bedrag waar de btw is inbegrepen en ten laste van het project c.q. afdeling geboekt.

Een veel voorkomend voorbeeld zijn inkopen van diensten tegen 21% btw van een leverancier binnen de EU, in SAP vastgelegd met code VL. Bij het boeken van de PV wordt het bedrag, verhoogd met 21% btw, als kosten geboekt. De journaalpost in SAP is als volgt:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	4.**.**.**	Kosten (of rubriek 0 in geval van activa)	121%
credit	1.70.95.25	Nog te ontvangen facturen	121%

Bij het boeken van de PV zorgt de btw-code voor de boeking van het juiste kostenbedrag. Deze boeking heeft geen effect op de btw-aangifte.

4: Ontvangst inkoopfactuur

Bij het boeken van facturen afkomstig van een leverancier die gevestigd is in het buitenland is de btw-code bij de bestelling altijd leidend! Het is van groot belang dat altijd overlegd wordt met Inkoop als de btw op de factuur afwijkt. De btw-code mag door de medewerker FA bij het boeken van de inkoopfactuur nooit zonder overleg

met de inkoopondersteuner (stap 2) handmatig worden aangepast. Het kan namelijk zo zijn dat de leverancier een foute factuur aan RWS heeft gestuurd met het verkeerde btw-bedrag, bijvoorbeeld met buitenlandse btw (VZ) in plaats van verlegde btw (VL). In de situatie dat een verkeerde btw-code is gebruikt bij het aanmaken van een bestelling, zal de inkoopondersteuner dit in SAP aan moeten passen. In de situatie waarbij het door de leverancier gefactureerde btw-bedrag niet juist is, moet in overleg met Inkoop en/of de btw-specialist van RWS worden besloten of de factuur retour wordt gezonden. Pas daarna kan de medewerker FA de factuur op de juiste wijze in SAP boeken.

Een door RWS ontvangen inkoopfactuur wordt door de medewerker FA voor het bedrag exclusief btw geboekt op de juiste bestelling; bij btw-code VZ wordt het bedrag inclusief btw geboekt. In SAP is bij het boeken van de inkoopfactuur de btw-code van de bestelling zichtbaar. SAP berekent op basis van deze code automatisch het belastingbedrag.

De journaalpost die hierbij door SAP wordt gemaakt, uitgaande van het voorbeeld waar een bestelling is vastgelegd met btw-code VL voor buitenlandse diensten tegen 21% btw, is de volgende:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	1.70.95.25	Nog te ontvangen facturen	121%
credit	**, **, **	Crediteur X (met 1.70.10.** crediteuren)	100%
credit	1.70.30.08	Te betalen BTW verlegd	21%

Bij het boeken van de factuur zorgt onder andere de btw-code voor de boeking van het juiste factuurbedrag en het btw-bedrag dat in de aangifte wordt meegenomen. De uiteindelijke betaling van de inkoopfactuur vindt plaats voor het bedrag inclusief de gefactureerde btw.

5: Ontvangst lightfactuur

Een door RWS ontvangen lichtfactuur van een in het buitenland gevestigde leverancier wordt door de medewerker FA – via een aparte workflow – voorgelegd aan de btw-specialist bij FA. De specialist beoordeelt met welke btw-code de factuur moet worden geboekt, eventueel in overleg met de inkoopondersteuner, en vermeldt dit op de factuur met een paraaf voor akkoord. De medewerker FA boekt de lichtfacturen met de door de btw-specialist aangegeven btw-code.

Het boeken van een lichtfactuur vindt plaats zodra de prestatieverklaring is gegeven. Bij ultralichtfacturen wordt de factuur direct geboekt. De journaalpost die bij het accorderen van de factuur door SAP wordt gemaakt, uitgaande van het voorbeeld waar een factuur met btw-code VL is geregistreerd, is de volgende:

D/C	GBR	Omschrijving	Bedrag
debet	4.**.**.**	Kosten	121%
credit	**.**.**	Crediteur X (met 1.70.10.** crediteuren)	100%
credit	1.70.30.08	Te betalen BTW verlegd	21%

Deze boeking heeft effect op de btw-aangifte. De juiste btw-code zorgt ervoor dat de naar de afnemer verlegde btw in de aangifte wordt meegenomen. De

uiteindelijke betaling van de lightfactuur vindt plaats voor het bedrag inclusief de gefactureerde btw.

12.8.2 Verkopen aan buitenlandse afnemers

De financiële bijdragen en vergoedingen die RWS ontvangt van een buitenlandse partij worden hierna aangeduid als buitenlandse verkopen. Buitenlandse verkopen kunnen belast zijn met btw, die op de aangifte van RWS moet worden afgedragen. Ook bij buitenlandse verkopen kan RWS optreden als overheid en ondernemer, dit bepaalt vervolgens of de btw wordt meegenomen in de btw-aangifte.

Wanneer RWS handelt als overheid wordt aan de buitenlandse debiteur (afnemer) een factuur verstuurd zonder zichtbare btw.

Btw-code op verkopen buiten NL als overheid: AY.
Verkoopfactuur wordt niet meegenomen in de btw-aangifte.

Voor de administratieve verwerking in SAP van verkopen als overheid wordt verwezen naar paragraaf 5.1.2.

Verkopen aan buitenlandse afnemers als ondernemer komen incidenteel voor bij RWS. Voor de hoofdlijnen verwijzen we naar paragraaf 12.2.1. Neem in voorkomende situaties altijd contact op met de btw-specialisten van RWS.

Btw-code op verkopen buiten Nederland als ondernemer
goederen: A6 of A9
diensten: A7
Verkoopfactuur buiten Nederland wordt niet meegenomen in de btw-aangifte, tenzij het een prestatie betreft die is belast in Nederland.

De btw-codes die gebruikt worden voor verkopen aan een in het buitenland gevestigde afnemer zijn:

- AY: prestaties aan afnemers buiten NL, RWS handelt als overheid en brengt geen zichtbare btw in rekening
- A6: verkoop goederen aan EU-land als ondernemer
- A7: verrichten diensten aan EU-land als ondernemer
- A9: export goederen aan niet EU-land als ondernemer

Voor een tabel met alle btw-codes in SAP wordt verwezen naar paragraaf 5.5.

13 Zeeschepen

Het beheer van de vaartuigen berust momenteel bij de Rijksrederij, welke administratief is opgenomen bij RWS-onderdeel Zee en Delta. De Rijksrederij voert op dit moment het vlootbeheer voor Douane, Kustwacht, Ministerie van Economische Zaken en RWS.

Voor zeeschepen gelden bijzondere btw-regels. Zo zijn de levering van zeeschepen, de bevoorrading van zeeschepen en diensten aan zeeschepen (onder voorwaarden) belast met 0% btw. Dit is voor RWS met name relevant bij de aankoop van deze goederen en diensten.

De toepassing van het 0%-tarief is neergelegd in Tabel II van de Wet OB (zie ook paragraaf 3.1.4). Wanneer een levering of een dienst is belast met 0%, is toch sprake van een btw-belaste prestatie. Als voor het verrichten van deze leveringen of diensten kosten worden gemaakt, is de btw op deze kosten aftrekbaar.

13.1 Definitie zeeschip

Voor de definitie van een zeeschip wordt verwezen naar de Gecombineerde Nomenclatuur (GN)². Voor zeeschepen wordt verwezen naar de posten 89.01, 89.02, 89.04, 89.05 en 89.06.

De definitie van een zeeschip is:

"schip dat is ontworpen en gebouwd voor de vaart in volle zee, waarvan de grootste buitenwerks gemeten lengte van de romp 12 meter of meer is".

Als schip dat is ontworpen en gebouwd voor de volle vaart in zee wordt beschouwd een schip dat zodanig is gebouwd en uitgerust dat het bij moeilijke weersomstandigheden (ongeveer windkracht 7 volgens de schaal van Beaufort) op zee kan verblijven. Dergelijke schepen hebben gewoonlijk een dek en een opbouw, die ook bij zwaar weer waterdicht zijn.

Onder grootste buitenwerks gemeten lengte van de romp wordt verstaan de lengte 'over alles', te weten de rechte lijn tussen de uiterste punten van de voor- en achtersteven, uitstekende delen (roer, boegspriet) niet meegerekend.

Enkele specifieke voorbeelden van vaartuigen die – mits voldaan aan de genoemde voorwaarden – ook onder de definitie 'zeeschip' kunnen vallen:

- Vaartuigen en luchtkussenvaartuigen;
- Reddingsboten en –schepen;
- Rigid Hulled Inflatable Boat (RHIB);
- Diverse schepen waarbij het varen slechts van bijkomstige betekenis is (zoals lichtschepen, pompschepen, baggermolens, zandzuigers, drijvende kranen, drijvende droogdokken, diverse boor- en werkeilanden).

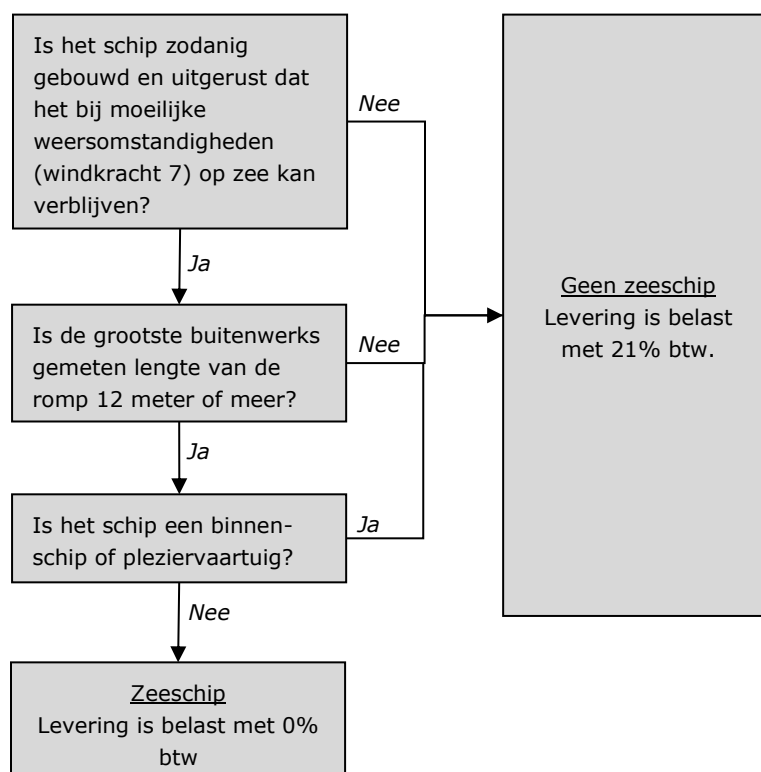
² Deze Gecombineerde Nomenclatuur bevat de goederenindeling die door de Europese Unie voor de statistieken van de Internationale handel in goederen wordt voorgeschreven. De GN is een 8-cijferige indeling. Deze codes kunnen jaarlijks veranderen.

Zeeschip:
"schip dat is ontworpen en gebouwd voor de vaart in volle zee, waarvan de grootste buitenwerks gemeten lengte van de romp 12 meter of meer is".

Deze voorwaarden moeten per vaartuig worden toegepast.

De levering van andere schepen dan zeeschepen valt onder het algemene btw-tarief (thans: 21 %).

Schematisch wordt het volgende stappenplan doorlopen om te beoordelen of een vaartuig kwalificeert als zeeschip.



RWS beschikt over een overzicht waarin alle schepen die in beheer zijn bij de Rijksrederij zijn opgenomen.

13.2 Levering (of invoer) van een zeeschip

13.2.1 Btw-aspecten

Om te bepalen hoe de btw-heffing verloopt bij de bouw en uiteindelijke levering (aankoop) van een zeeschip, is van belang waar het schip vandaag komt. Grofweg kunnen voor RWS drie situaties worden onderscheiden:

1. Het zeeschip wordt geleverd vanuit Nederland;
2. Het zeeschip wordt geleverd vanuit een andere EU-lidstaat;
3. Het zeeschip wordt geleverd vanuit een niet-EU-land.

Ad 1 Bij een levering vanuit Nederland brengt de leverancier 0% btw aan RWS in rekening.

Ad 2 Als het zeeschip wordt geleverd vanuit een andere EU-lidstaat, en het zeeschip wordt feitelijk naar Nederland vervoerd, dan is de levering een intracommunautaire levering die (ook) is belast met 0% btw. RWS verricht dan een intracommunautaire verwerving in Nederland die (omdat het een zeeschip betreft) ook belast is met 0% btw (btw-code V0 bij inkoop).

Ad 3 Als het zeeschip door RWS wordt ingevoerd, wordt door de leverancier in ieder geval geen Nederlandse btw berekend. Om te voorkomen dat wel buitenlandse btw in rekening wordt gebracht aan RWS, kan RWS een verklaring aan de leverancier verstrekken. Deze verklaring moet bij de btw-inspecteur worden aangevraagd. Deze verklaring geeft overigens geen garantie dat daadwerkelijk geen btw wordt berekend. Voor de invoer zal RWS in ieder geval 0% btw moeten verantwoorden.

13.2.2 Administratieve verwerking

De aankoop van een zeeschip door RWS, dat zich op het moment van de levering in Nederland bevindt, is belast met 0% btw. In SAP wordt btw-code V0 gebruikt.

Let op!

Als het zeeschip intracommunautair wordt geleverd vanuit een andere EU-lidstaat, moet RWS een intracommunautaire verwerving aangeven. Ondanks dat de verwerving van een zeeschip onder het 0%-tarief valt, moet RWS de intracommunautaire verwerving opnemen in rubriek 1e van de btw-aangifte.

13.3 Levering van bevoorradingsgoederen

13.3.1 Btw-aspecten

In een lijst zijn alle schepen opgenomen die de Rijksrederij in beheer heeft. Per schip is vermeld onder welk btw-tarief de bevoorrading van het schip valt.

De levering van goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading van Nederland *uitgaande* zeeschepen waarmee *enigerlei economische activiteit wordt verricht*, valt onder het 0%-tarief. Net zoals voor de levering van zeeschepen, kunnen ook voor deze goederen drie situaties worden onderscheiden.

Onder 'uitgaande' schepen wordt verstaan schepen die zich in het internationale verkeer (buiten de Nederlandse territoriale wateren) begeven.

Uit de cursief gedrukte woorden 'enigerlei economische activiteit' volgt dat enkel de levering van bevoorradingsgoederen voor zeeschepen die RWS als btw-ondernemer aanschaft, onder het 0%-tarief kunnen vallen. Dit geldt bijvoorbeeld voor schepen waarmee RWS ook werkzaamheden voor derden uitvoert.

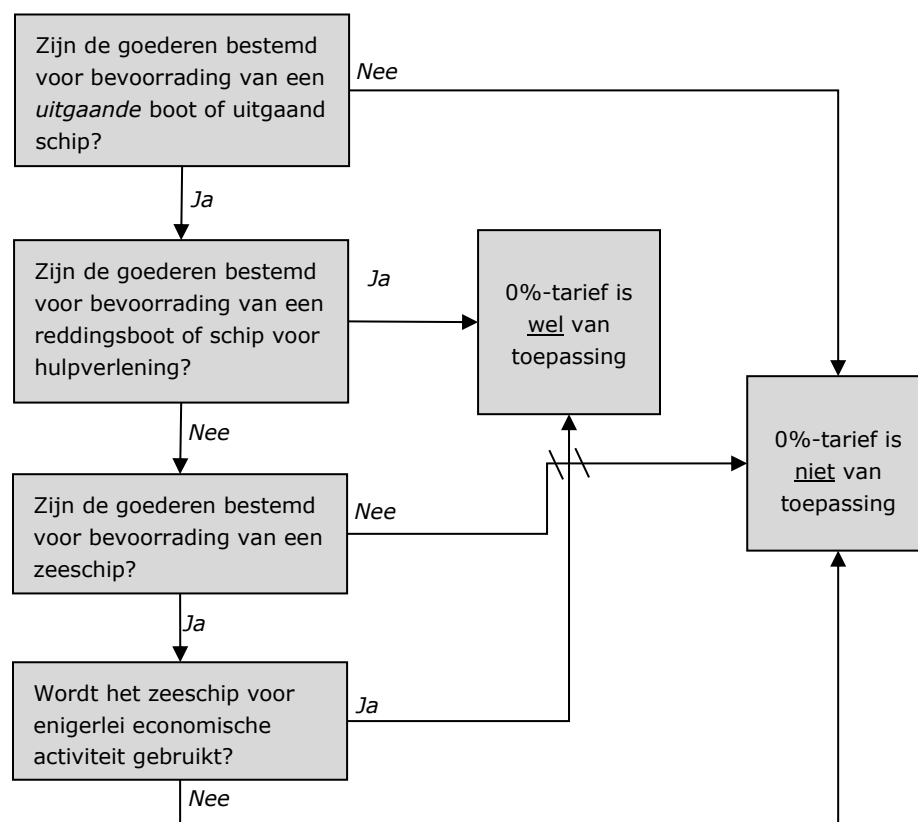
Het 0%-tarief voor de levering van bevoorradingsgoederen voor uitgaande zeeschepen geldt alleen als het om de bevoorrading van een zeeschip gaat dat RWS voor een deel als ondernemer gebruikt, en voor zeeschepen die zijn aan te merken als reddingsboot of als schip voor hulpverlening op zee.

De levering van bevoorradingsgoederen voor reddingsboten of schepen voor hulpverlening is altijd belast met 0% btw, ongeacht of RWS als ondernemer optreedt. Het schip moet dan wel op basis van de bouw, inrichting en uiterlijke kenmerken duidelijk als zodanig te herkennen zijn.

Als goederen die zijn bestemd voor de bevoorrading van schepen (en luchtvaartuigen) worden aangemerkt:

- minerale oliën ten behoeve van voortstuwing, smering en ander technisch gebruik aan boord van het schip of luchtvaartuig;
- proviand, zijnde levensmiddelen, dranken en tabaksartikelen;
- boordbenodigdheden, zijnde goederen die zijn bestemd om bedrijfsmatig te worden gebruikt op schepen (hieronder vallen ook de goederen die aan het schip worden verwerkt of aangebracht of tot de inventaris gaan behoren);
- goederen, niet zijnde proviand, die door de exploitant van het schip wordt aangeschaft voor wederverkoop aan passagiers.

Tot de hiervóór bedoelde bevoorradingsgoederen en boordbenodigdheden behoren niet goederen aangeschaft door de eigenaar, kapitein en/of bemanning van het schip voor persoonlijk gebruik, ook niet als dat gebruik plaatsvindt in de slaap-, woon-, eet- of kookruimten van het schip. Met betrekking tot dergelijke goederen, zoals radio's, tv's, videoapparaten, koelkasten, meubilair, kookgerei, flessengas voor huishoudelijk gebruik, en andere voor persoonlijk gebruik bestemde goederen die geheel of overwegend het karakter van consumptiegoederen hebben, kan het 0%-tarief in beginsel niet worden toegepast. Het 0%-tarief kan niet worden toegepast als de bestemming van de goederen niet vaststaat of niet kan worden aangetoond. Dit is bijvoorbeeld het geval als de goederen niet aan boord van het uitgaande zeeschip worden geleverd maar in een magazijn, en niet vaststaat of niet kan worden aangetoond voor welk uitgaand schip de goederen zijn bestemd. Goederen die deel uitmaken van de lading worden eveneens niet als bevoorradingsgoederen aangemerkt.



Aangezien met de rijksvaartuigen in beginsel overheidsactiviteiten, en dus geen economische activiteiten, worden uitgeoefend kan ten aanzien van zeegaande rijksvaartuigen het nultarief niet op de bevoorrading worden toegepast. Als het schip is aan te merken als reddingsboot of als een schip voor hulpverlening op zee, is toepassing van het nultarief op de bevoorrading wel mogelijk.

13.3.2 Administratieve verwerking

De aankoop van bevoorradingsgoederen kunnen met de volgende btw-codes worden geboekt:

Soort goed	Btw-code	In btw-aangifte
Bevoorradingsgoed met 0% btw aangekocht in Nederland	V0	n.v.t.
Bevoorradingsgoed met 0% btw aangekocht in andere EU-lidstaat (ICV)	V0	Rubriek 1e
Bevoorradingsgoed met 0% btw aangekocht in niet-EU (invoer)	V0	Aangifte ten invoer
Bevoorradingsgoed aangekocht in Nederland (niet 0%)	VA of VJ	n.v.t.
Bevoorradingsgoed aangekocht in andere EU-lidstaat (ICV) (niet 0%)	VC, VK	Rubriek 4b
Bevoorradingsgoed aangekocht in niet-EU-land (niet 0%)	VZ	Aangifte ten invoer

13.4 Diensten ten aanzien van zeeschepen

13.4.1 Btw-aspecten

De Rijksrederij beschikt over een lijst met alle schepen die zijn beheer heeft. Per schip is vermeld onder welk btw-tarief de diensten aan het desbetreffende schip vallen. Deze lijst is opgesteld in overleg met de Belastingdienst. Naast de meer algemene criteria waaraan moet worden voldaan is onder meer gesteld dat een schip als reddingsboot dan wel schip voor hulpverlening kan worden aangemerkt als het schip naar bouw, inrichting en uiterlijke kenmerken duidelijk en naar objectieve maatstaven, als zodanig te herkennen is. Het gebruik in het kader van hulpverlening is begrensd tot die schepen die in het kader van een kustwachttak daadwerkelijk vaaruren beschikbaar moeten houden voor rampen- en incidentenbestrijding, waarmee de daadwerkelijke inzet voor die hulpverlening wordt geëffectueerd. Mede op basis van die criteria zijn de btw-gevolgen van rijksvaartuigen vastgesteld.

Diensten die aan deze zeeschepen worden verleend zoals slepen, beloodsen, herstelbehandelingen, los- en vastmaken van zeeschepen e.d. vallen onder het 0% tarief. Het gaat om diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van de zeeschepen en hun lading.

Het nultarief geldt onder meer voor:

- het slepen, het beloodsen, het bergen, het los- en vastmaken van zeeschepen;
- het classificeren, het verrichten van deskundigenonderzoek van zeeschepen;
- het uitvoeren van onderhoudswerkzaamheden, herstelhandelingen e.d. aan zeeschepen;
- prestaties waarvoor havengeld in verband met zeeschepen in rekening wordt gebracht;
- de bevrachting van zeeschepen;
- het vervoer van bemanningen van zeeschepen (en als zodanig kwalificerende platformen) en waterklerken van en naar het schip valt onder het nultarief; en
- de verhuur en het charteren van zeeschepen vallen eveneens onder de toepassing van het 0%-tarief.

Onder het bergen van zeeschepen wordt verstaan het in veilige haven brengen van een schip dat met eigen middelen dit doel niet kan bereiken. Meer in het algemeen houdt dit alle werkzaamheden in die direct zijn gericht op het behoud van een zeeschip, haar bemanning en haar lading.

Let op dat het bergen van een wrak op zee niet wordt beschouwd als een dienst aan een zeeschip, maar als een dienst gericht op het vrijmaken van het water.

Vanuit fiscaal oogpunt hebben het 'bergen van (zee)schepen' en het 'ruimen van wrakken' een andere betekenis:

- Bergen is een dienst die gericht is op het behoud van het (zee)schip.
- Ruimen is een dienst gericht op het opruimen van resten van een gezonken of gestrand (zee)schip wat niet meer behouden kan worden.

Bij het ruimen van wrakken – bij RWS wordt ook wel gesproken over wrakkenberging – kan het 0%-tarief *niet* worden toegepast.

Voor hulpverlening aan in gevaar verkerende zeeschepen moet een vergoeding worden bedongen die is vastgesteld conform de regels die voor de sleepvaart gelden. Over deze vergoeding wordt dan 0% btw berekend.

Het zuivere inlenen van personeel voor het uitvoeren van werk op zeeschepen valt hier echter niet onder. Hiervoor zal de uitlener dan ook gewoon 21% btw in rekening brengen. Het moet gaan om daadwerkelijke diensten aan zeeschepen. Als het geen 'zuivere' inlening is, maar de ingekochte diensten het karakter hebben van een dienst aan de reder ten behoeve van de exploitatie van het zeeschip, kan hierop wel het 0%-tarief worden toegepast.

Inhuur tbv zeeschepen

Er is een afroepcontract afgesloten met een leverancier voor het inhuren van personeel voor een aantal schepen uit de Rijksrederij: MS Arca, MS Zirfaea, MS Tridens, MS Barend Biesheuvel, MS Stormmeeuw, MS Jan van Gent en MS Valk. Het ingehuurde personeel zal op de schepen ingezet kunnen worden als onder andere gezagvoerder, matroos, kok, stuurman, scheepswerktuigkundige of bootsman. Veel van de schepen van de Rijksrederij zijn gekwalificeerd als zeeschip.

In de tabelpost waarin het nultarief ten aanzien van diensten aan zeeschepen wordt toegelicht staat vermeld: *"Het betreft diensten die worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van desbetreffende schepen en hun lading. Hieronder vallen ook diensten die worden verleend aan de reder voor de exploitatie van het zeeschip, zoals diensten van scheepsagenten."*

De vraag is of het hier gaat om 'zuivere' inhuur of diensten aan de reder (RWS). De Belastingdienst heeft geoordeeld dat het hier diensten ten behoeve van de exploitatie betreft. De diensten van het personeel ten behoeve van de zeeschepen worden aangemerkt als dienst waarop het 0% tarief van toepassing kan zijn. De diensten ten behoeve van de schepen van de Rijksrederij die niet zijn gekwalificeerd als zeeschip zijn belast met 21% btw.

13.4.2 Administratieve verwerking

We maken onderscheid tussen de inkoop van de hiervoor bedoelde diensten en het door RWS verlenen van deze diensten.

Inkoop van diensten

Elk vaartuig van de Rijksrederij heeft een eigen kostenplaats in SAP waarop de kosten worden geboekt. De inkoop van diensten aan zeeschepen wordt verwerkt met btw-code V0.

Verlenen van diensten

Als RWS diensten aan een zeeschip (van een ander) verricht, berekent RWS het 0%-tarief en wordt gebruik gemaakt van btw-code A0.

Voor andere diensten dan de hiervoor bedoelde diensten, berekent RWS 21% btw en wordt btw-code A4 gebruikt. De btw op inkoopfacturen is in zo'n geval aftrekbaar.

13.4.3 Afbakening bevoorrading en diensten binnen één activiteit

Wanneer bevoorradingsgoederen en diensten gecombineerd zijn in één activiteit kan dit in de praktijk lastig zijn om toe te passen. Het gaat dan om vaartuigen die enerzijds wel als zeeschip kwalificeren (dienstverlening 0%-tarief), maar anderzijds niet als schip voor hulpverlening op zee (bevoorrading belast). Er komen veel combinaties voor waarin beide elementen door elkaar lopen. Allereerst moet worden vastgesteld of het gaat om een levering of een dienst of dat beide elementen aan de orde zijn. Als er verhoudingsgewijs veel arbeidsuren (installeren, testen, e.d.) met de installatie gemoeid zijn kan er zowel sprake zijn van een dienst (0%-tarief) als van een levering (belast).

In de praktijk lijkt het aanhouden van een 10%-criterium in dit verband redelijk om vanuit de RWS naar de werf of leverancier te hanteren, deze moet wel daarmee instemmen want de verantwoordelijkheid voor een juiste tariefstoepassing berust primair bij degene die de prestatie verricht. Dat wil zeggen dat wanneer de dienstverlening (bijvoorbeeld installatiekosten of andere vormen van arbeid) minder dan 10% van de totale kosten bedraagt dit opgaat in de bevoorradingsgoederen en dus in zijn geheel belast wordt tegen 21% btw. En dat wanneer het goederenaandeel (bijvoorbeeld verf, klein materiaal, e.d.) minder dan 10% van de totale kosten bedraagt dit opgaat in de dienstverlening en dus in zijn geheel onder het 0%-tarief valt.

Levering en installatie van een DP-installatie

RWS heeft een DP (Dynamic Position) installatie aangeschaft. RWS krijgt daarbij een factuur van € 10.000 exclusief btw toegezonden, bestaande uit de kosten van de levering van de DP-installatie en de kosten voor het installeren daarvan op het schip (arbeidsuren).

Het gaat zowel om een levering als om een dienst.

Het 0% tarief ten aanzien van zeeschepen is van toepassing op:

1. diensten aan zeeschepen
2. leveringen van goederen ter bevoorrading van zeeschepen waarmee een economische activiteit wordt verricht.¹⁾

Rekenvoorbeeld 1

De installatiekosten bedragen € 800. Dit is minder dan 10% van het geheel zodat de totale kosten worden belast met 21% btw.

Rekenvoorbeeld 2

De installatiekosten bedragen € 1.200. Dit is meer dan 10% van het geheel zodat de installatiekosten worden afgesplitst van de totale kosten. De installatiekosten vallen als dienstverlening onder het 0%-tarief. De resterende kosten van de DP-installatie (€ 8.800) worden belast met 21% btw.

Opgemerkt wordt het volgende:

De Europese richtlijn waarop de Nederlandse btw-regels zijn gebaseerd, maakt dit onderscheid niet. Zij stelt voor zowel een levering als een dienst de eis dat met het zeeschip economische activiteiten worden verricht. De Nederlandse wet is op dit punt dus ruimer dan de Richtlijn.

Aangezien RWS met zijn schepen doorgaans geen economische activiteiten verricht, is het 0% tarief bij een levering van een DP installatie niet van toepassing.

1) Uitzondering is de installatie van een DP bij de bouw van zeeschip, het 0%-tarief is dan van toepassing

13.5 Platformen

Zoals beschreven in paragraaf 13.1 kan een platform ook als zeeschip worden aangemerkt. Noodzakelijk is hiervoor dat het platform is bestemd voor gebruik op zee. Dat wil zeggen dat het platform zodanig moet zijn ontworpen en geconstrueerd dat het geschikt is voor het gebruik op volle zee.

RWS heeft twee platformen in beheer:

- Licht Eiland Goeree (LEG), een weermeetstation op circa 15 mijl vanaf Stellendam; en
- Euro Platform Nul (EPL):

13.5.1 Platformen binnen de 12 mijlszone

RWS heeft momenteel geen platformen binnen de 12 mijlszone.

Van belang in dit kader is dat ook een deel van de zee tot Nederland behoort en wel tot 12 internationale zeemijlen vanaf de kust. Deze afbakening is nauwkeuriger te vinden in art. 1 en 2 Wet grenzen Nederlandse territoriale zee. Alle werkzaamheden aan en van deze platformen, vallen dan onder de regels van de Nederlandse btw.

13.5.2 Platformen buiten de 12 mijlszone

RWS heeft de beschikking over 2 platformen in zee die buiten de 12 mijlszone liggen. De prestaties die buiten de 12 mijlszone plaatsvinden vallen niet onder de regels van de Nederlandse btw (deze handelingen zijn 'out of scope'). De Nederlandse Belastingdienst is voor dit gebied niet heffingsbevoegd.

Diensten en leveringen die plaatsvinden buiten de 12 mijlszone zijn daardoor in geen geval belastbaar met Nederlandse btw (dus ook niet 0% btw). Voor diensten gaat het dan specifiek om werkzaamheden ten aanzien van het platform. Let op! Aan de hand van de aard van de dienst moet worden bepaald of het een dienst ten aanzien van een platform is.

13.6 Voorbeelden

Werfbeurt MS Zeearend

Met een scheepswerf is een contract afgesloten voor een werfbeurt van de MS Zeearend. Het schip zal onder andere geschilderd en onderhouden worden.

Is MS Zeearend een zeeschip?

MS Zeearend is een patrouillevaartuig van de kustwacht. Het schip is 42,5 meter lang, is zeewaardig en heeft geen windkrachtbeperking. Daardoor is het te kwalificeren als zeeschip.

Dit betekent dat diensten ten behoeve van dit schip tegen nultarief in rekening kunnen worden gebracht. Op de factuur van de scheepswerf, waarop de kosten op de werfbeurt in rekening wordt gebracht, is 0% btw in rekening gebracht.

Let op! Tijdens een werfbeurt worden doorgaans niet alleen diensten verricht, maar vindt ook bevoorrading plaats. Vooraf zal -uiteraard alleen als het een zeeschip betreft dat bovendien niet kwalificeert als schip voor hulpverlening- dan ook moeten worden vastgelegd welke elementen onder diensten vallen (nultarief) en welke onder bevoorrading (21%).

Berging schepen en wrakken

Als RWS opdracht geeft om een schip te bergen om het water vrij te maken, brengt de berger btw aan RWS in rekening. Onder het bergen van schepen wordt verstaan: "het in veilige haven brengen van een schip dat met eigen middelen dit doel niet kan bereiken, hetgeen meer in het algemeen inhoudt elke werkzaamheid welke direct gericht is op het behoud van een zeeschip dat in bedoelde situatie verkeert, haar bemanning en lading".

Als het om de berging van een zeeschip gaat, is die dienst belast met 0% btw. Als het niet om een zeeschip gaat, is de dienst belast met 21% btw. Anders is het als sprake is van het bergen van een wrak op zee.

Berging wrak Baltic Ace

Het wrak van zeeschip de Baltic Ace bevindt zich buiten territoriale wateren, namelijk binnen de Nederlandse Exclusieve Economische Zone (EEZ). De EEZ is de zone buiten een deel van de kustwateren waar Nederland rechten claimt, tot maximaal 200 zeemijl uit de kust. RWS laat het wrak van de Baltic Ace bergen door een aannemer. Hoewel er in de volksmond gesproken wordt over het 'bergen' van het schip, is er vanuit fiscaal oogpunt geen sprake van berging van een zeeschip maar van het ruimen van een wrak.

Het ruimen van een wrak is een dienst belast met btw. Zowel de diensten binnen de territoriale wateren als buiten de territoriale wateren vallen binnen het heffingsbereik van de Nederlandse btw. In beide gevallen is de plaats van dienst gelegen daar waar de afnemer is gevestigd, ergo Nederland. RWS betaalt 21% (verlegde) btw over de diensten ten behoeve van het ruimen van de Baltic Ace.

Wrakkenberging op zee? Geen 0% tarief!

Het nultarief kan niet toegepast worden ten aanzien van het bergen van zeeschepen indien dat bergen plaatsvindt in opdracht van de beheerder van het water of waterstaatswerk. In dat geval wordt verondersteld dat de dienst is gericht op het vrijmaken van het water of het waterstaatswerk. Hierbij is niet van belang of het object na het ruimen nog kan worden aangemerkt als zeeschip.

Baggeren op zee: nultarief of niet?

RWS heeft met een aannemer een contract afgesloten voor baggerwerkzaamheden met sleephopperzuigers op de Noordzee. De baggerschepen zijn op grond van ontwerp en afmeting aan te merken als zeeschepen. De baggerwerkzaamheden binnen de 12-mijlszone vallen uiteen in 3 situaties met bijbehorende contractuele afspraken:

1. Locatie wordt vastgesteld door RWS. Aannemer voert uit op aanwijzingen RWS. RWS is verantwoordelijk voor inzet sleephopperzuiger en productie.
2. Locatie wordt vastgesteld door RWS. Aannemer kan volgorde programma naar eigen inzicht bepalen. Aannemer is verantwoordelijk voor inzet sleephopperzuiger en productie.
3. Baggeren op afroep. Voorafgaand wordt baggerprogramma door RWS verstrekt. RWS is verantwoordelijk voor inzet sleephopperzuiger en productie.

Zee en Delta heeft met de aannemer een discussie gevoerd of situatie 1 en 3 door de verantwoordelijkheidsverdeling zijn aan te merken als huur van materieel met personeel (time charteren) waarvoor het bijzondere 0%-tarief van toepassing is. Wanneer dit zo zou zijn, betekent dit namelijk dat de kosten voor RWS 21% (de btw-component) lager zouden zijn op het moment dat hij de contractuele afspraken zodanig aanpast. Wat meespeelt is dat de aannemer uiteindelijk verantwoordelijk is voor de beoordeling van zijn prestaties voor de btw.

Het discussiepunt is overlegd met de Belastingdienst en zij zijn van mening dat er in alle 3 situaties sprake is van dienstverlening, dus ook voor werkzaamheden onder regie. Het is niet de bedoeling van RWS om een baggerschip (met bemanning) te huren en de baggerwerkzaamheden in eigen beheer zelf uit te voeren. Het doel is om de baggerwerkzaamheden uit te laten voeren door een aannemer. Er is sprake van de uitvoering van een dienst – het baggeren op zee – belast tegen 21%. Baggeren op zee wordt niet beschouwd als dienst ten behoeve van een zeeschip.

Beschrijf in het contract met de aannemer de juiste feiten, omstandigheden en activiteiten. De btw is heel feitelijk: baggeren is baggeren en huur is huur. Het anders omschrijven van de prestaties vanwege een beoogd btw-voordeel zal niet leiden tot andere btw-gevolgen.

14 Facilitair, HRM en ICT

RWS houdt zich bezig met activiteiten voor derden op het gebied van facilitaire zaken, HRM en ICT. Denk hierbij aan de verhuur van onroerende zaken, de doorbelasting van servicekosten, het uitlenen van personeel en de verkoop van datagegevens. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de btw-aspecten die aan deze activiteiten zijn verbonden.

14.1 Huur en verhuur van ruimten en onroerende zaken

Het komt voor dat RWS ruimten of onroerende zaken aan derden verhuurt (of verpacht). Voor de verhuur van onroerende zaken aan derden, tegen betaling van een huurprijs, treedt RWS op als ondernemer, met uitzondering van de verhuur tussen onderdelen van de Rijksoverheid. Verhuurt RWS onroerende zaken als ondernemer, dan zijn de hierna opgenomen regels van toepassing.

Daarnaast huurt RWS ook regelmatig onroerende zaken van derden. De verhuurder moet dan vaststellen of aan RWS wel of geen btw over de huurprijs wordt berekend. In deze paragraaf wordt op diverse punten beschreven wat de btw-gevolgen zijn als RWS onroerende zaken huurt.

14.1.1 Begrip 'verhuur'

Van 'verhuur' is sprake als de verhuurder (eigenaar van de onroerende zaak) een huurder het exclusieve recht verleent om tegen een vergoeding en voor een overeengekomen tijdsduur te gebruiken.

Let op! Het komt ook voor dat RWS ruimten verhuurt zonder dat hiervoor een reële huurprijs wordt ontvangen. Dan is geen sprake van verhuur voor btw-doeleinden. RWS treedt in zo'n geval op als overheid.

Per onroerende zaak (elke zelfstandig te verhuren ruimte zoals een etage van een kantoorpand) moet worden bepaald hoe met de btw moet worden omgegaan.

Hierna wordt eerst de hoofdregel besproken (de verhuur is vrijgesteld van btw), waarna de uitzonderingen aan de orde komen (de verhuur is dan belast met btw).

14.1.2 Hoofdregel: btw-vrijgestelde verhuur

Hoofdregel is dat de verhuur van onroerende zaken is vrijgesteld van btw. Dit betekent dat de verhuurder geen btw berekent over de huurtermijnen. Vanwege deze btw-vrijgestelde verhuur, heeft de verhuurder geen recht op teruggaaf van btw op inkoopfacturen.

Hoofdregel: verhuur is vrijgesteld van btw.

In de huurovereenkomst wordt opgenomen:

"Partijen komen overeen dat verhuurder geen omzetbelasting over de huurprijs in rekening brengt."

14.1.3 Uitzondering I: verhuur met optie voor btw-belaste verhuur

Omdat de verhuurder bij btw-vrijgestelde verhuur geen btw kan verrekenen, hebben verhuurder en huurder onder voorwaarden de mogelijkheid om te kiezen (opteren) voor btw-belaste verhuur. Dit kan als de huurder de btw op de huurprijs voor minimaal 90% in aftrek kan brengen (dit wordt ook wel het 90%-criterium genoemd).

Als huurder voldoet RWS niet aan het 90%-criterium en kan daarom niet opteren voor btw-belaste huur.

RWS zal per verhuurde onroerende zaak moeten bepalen of btw-belaste verhuur mogelijk en wenselijk is.

Bij btw-belaste verhuur zal de verhuurder btw over de huurtermijnen in rekening brengen. De huurder kan deze btw (bijna) volledig (in ieder geval voor 90% of meer) in aftrek brengen. De huurder ondervindt hier dan ook (bijna) geen nadeel van. Het voordeel voor de verhuurder is dat hij de btw op de inkoopfacturen van gebouwkosten (aanschaf, onderhoud en verbetering) kan aftrekken.

Bij een keuze voor btw-belaste verhuur wordt btw over de huurprijs berekend.

De optie voor het met btw belast verhuren is ook mogelijk voor delen van een onroerende zaak. Denk hierbij aan een verdieping van een bedrijfsverzamelgebouw of een vleugel van een kantoorpand.

Formele vereisten

De keuze voor btw-belaste verhuur kunnen verhuurder en huurder op twee manieren kenbaar maken:

1. Verhuurder en huurder nemen de keuze voor btw-belaste verhuur op in de schriftelijke huurovereenkomst. Hiervoor bestaan standaardbepalingen.
2. Verhuurder en huurder dienen gezamenlijk één verzoek in bij de btw-inspecteur van de verhuurder. De inspecteur beslist hierop en vermeldt hierbij de ingangsdatum van de belaste verhuur. In de praktijk wordt deze manier niet meer vaak gebruikt. Vaker wordt gebruik gemaakt van de volgende manier.

Zowel bij het afzonderlijke verzoek als de optie in de huurovereenkomst, moeten de volgende gegevens worden opgenomen. Dit is geen keuze maar een verplichting vanuit de wetgeving.

- Een omschrijving van de onroerende zaak of het gedeelte daarvan waarvoor wordt gekozen voor btw-belaste verhuur, met plaatselijke en kadastrale aanduiding;
- De datum waarop het boekjaar van de huurder begint;
- Een ondertekende verklaring van de huurder waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor activiteiten waarvoor hij de btw op de huurprijs voor minimaal 90% kan terugvragen;
- De datum waarop de btw-belaste verhuur ingaat. Als de optie in de huurovereenkomst wordt opgenomen, is dit vanzelfsprekend de ingangsdatum van de huurovereenkomst. Als een afzonderlijk verzoek wordt

ingediend, moet het verzoek binnen drie maanden nadat de btw-belaste verhuur feitelijk is begonnen bij de btw-inspecteur zijn ingediend.

Van belang is dat tijdig wordt gekozen. De optie voor btw belaste verhuur heeft namelijk maximaal drie maanden terugwerkende kracht.

Einde van de optie

De btw-belaste verhuur eindigt op de eerste plaats als de huurovereenkomst eindigt. Op de tweede plaats eindigt de optie als de huurder niet langer voldoet aan het 90%-criterium. Dit laatste kan zich voordoen als de huurder andere bedrijfsactiviteiten gaat verrichten.

Verhuur van leegstaand pand

In stad X staat een (oud) kantoorpand van RWS leeg. Het besluit is genomen om voor dit pand een externe huurder te zoeken.

De maandelijkse kosten bedragen € 100. Op een deel van kosten wordt btw in rekening gebracht, stel €10 btw. Een deel van de kosten wordt gevormd door de afschrijvingskosten waarop geen btw drukt. Op dit bedrag wordt de maandelijkse huurprijs gebaseerd.

Er melden zich twee mogelijke huurders: de commerciële huurder Schoeller Arca Systems en de provincie Zuid-Holland. Wat is het verschil tussen deze twee huurders?

Schoeller Arca Systems

RWS kan met het de commerciële huurder kiezen voor btw-belaste (ver)huur. Dit wordt in de huurovereenkomst uitdrukkelijk opgenomen. Omdat RWS belast met btw verhuurt, kan de btw op inkoopfacturen worden teruggevraagd. De maandelijkse kosten bedragen daardoor € 100.

De huurprijs bedraagt € 100, verhoogd met € 21 btw, totaal € 121. Omdat de huurder de btw ook kan verrekenen, bedragen de netto huurkosten voor hem 'slechts' € 100.

Provincie Zuid-Holland

RWS zal het gebouw vrijgesteld van btw verhuren aan een provincie. De provincie voldoet niet aan het 90%-criterium. Vanwege de btw-vrijgestelde verhuur kan RWS de btw op inkoopfacturen niet verrekenen. De kosten bedragen daardoor € 110.

De huurprijs zal (zonder winstoogmerk voor RWS) eveneens € 110 bedragen. De huurkosten voor de provincie bedragen hierdoor € 110.

14.1.4 Uitzondering II: (ver)huur van specifieke onroerende zaken

Voor enkele specifieke onroerende zaken geldt dat de verhuur altijd belast is met btw:

- verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- verhuur van hotel-, pension- en kampruimten aan personen die daar voor korte tijd verblijven;
- verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen; en
- verhuur van safeloketten.

Als RWS deze onroerende zaken verhuurt of huurt, wordt over de huurprijs altijd btw in rekening gebracht. Dat betekent dat, als RWS als verhuurder kosten hiervoor maakt, de btw op die kosten in aftrek kan worden gebracht.

14.1.5 Uitzondering III: kortdurende (ver)huur van vergader- en congresruimten

Voor de verhuur van vergader- en congresruimte geldt ook een uitzondering. Het is goedgekeurd dat de verhuurder btw berekent over de huurprijs. Dit mag alleen onder de volgende voorwaarden:

1. De congres- of vergaderruimte wordt voor een korte periode verhuurd; en
2. De verhuurder maakt aan de huurder expliciet kenbaar dat de verhuur van de ruimte belast met btw plaatsvindt (duidelijke vermelding in prijslijst of huurovereenkomst).

RWS als verhuurder

RWS kan als verhuurder echter geen gebruik maken van deze goedkeuring, omdat de goedkeuring niet geldt voor gebouwen die in gebruik zijn bij publiekrechtelijke lichamen of ondernemers die minder dan 10% van de btw op inkoopfacturen kunnen terugvragen. Een voorbeeld van deze situatie is de verhuur van het LEF.

RWS als huurder

Deze regel is wel relevant als RWS vergader- en congresruimten huurt. De exploitanten van vergader- of congreslocaties gebruiken deze goedkeuring namelijk veelvuldig en zullen doorgaans dan ook btw op de huurprijs in rekening brengen. RWS heeft hierin geen keuze; de verhuurder bepaalt dit. Voor RWS heeft deze btw een kostenverhogend effect.

14.1.6 Beëindiging huurovereenkomst

Huurovereenkomsten kunnen tussentijds worden beëindigd. Als in verband met de beëindiging een (schade)vergoeding wordt betaald, kan btw-heffing spelen. De vraag is dan of de ontvanger van de (schade)vergoeding btw moet betalen.

Onderscheid wordt gemaakt tussen de situatie dat de huurder de overeenkomst beëindigt en hiervoor een vergoeding aan de verhuurder betaalt en de situatie dat de verhuurder de overeenkomst beëindigt en aan de huurder een vergoeding betaalt.

Huurder beëindigt huurovereenkomst en betaalt (schade)vergoeding

Als een huurder de huurovereenkomst tussentijds beëindigt, zal de verhuurder hiermee doorgaans alleen instemmen als de huurder hiervoor een (schade)vergoeding betaalt.

In feite is dan sprake van een dienst door de verhuurder aan de huurder. Die dienst bestaat uit het toestaan dat de huurovereenkomst wordt beëindigd.

Moet de verhuurder btw betalen over de (schade)vergoeding?

Hierbij wordt het volgende onderscheid gemaakt:

- Als de verhuurder onverplicht (dus vrijwillig) meewerkt aan de beëindiging, dan verricht hij een dienst aan de huurder. De verhuurder moet dan btw berekenen over de (schade)vergoeding als sprake was van btw-belaste verhuur.
- Als de verhuurder verplicht is mee te werken aan de beëindiging, is de (schade)vergoeding niet belast met btw. De verhuurder verricht dan geen prestatie aan de huurder.

Verhuurder beëindigt huurovereenkomst en betaalt (schade)vergoeding

Als een verhuurder de huurovereenkomst tussentijds beëindigt, zal de verhuurder mogelijk een schade(vergoeding) aan de huurder moeten betalen.

Moet de huurder btw betalen over de (schade)vergoeding?

Als de huurder een privé-persoon is, dan wordt geen btw geheven. Alleen als de huurder een btw-ondernemer is, kan btw-heffing spelen. Ook in dat geval wordt het volgende onderscheid gemaakt:

- Als de huurder onverplicht meewerkt aan de beëindiging, dan verricht de huurder een dienst aan de verhuurder bestaande uit het 'terugleveren' van het huurrecht. De (schade)vergoeding is alleen belast met btw als de verhuur was belast met btw.
- Als de huurder verplicht moet meewerken aan de beëindiging (m.a.w. hij heeft geen keuze), dan verricht hij geen dienst en is de (schade)vergoeding niet belast met btw.

14.2 Doorbelasting van servicekosten

Als RWS ruimten verhuurt of huurt, worden hierbij (doorgaans) ook servicekosten berekend.

Voor de berekening van servicekosten bestaan twee mogelijkheden:

1. De servicekosten worden als afzonderlijke vergoeding in rekening gebracht. De servicekosten volgen dan niet de btw-regels voor de verhuur, maar zijn belast met 21% btw. Dit is de meest gebruikelijke handelwijze binnen RWS.
2. De servicekosten lopen mee met de (ver)huur. De servicekosten volgen dan de btw-regels die ook voor de (ver)huur gelden.
Bij btw-belaste (ver)huur worden de servicekosten dan met zichtbare btw in rekening gebracht. De btw op inkoopfacturen mag dan worden teruggevraagd (hierbij worden dus de kosten exclusief btw doorbelast, verhoogd met 21% btw).
Bij btw-vrijgestelde (ver)huur worden de servicekosten zonder btw in rekening gebracht. Op de factuur wordt dan geen zichtbare btw vermeld. Omdat de btw op de kosten niet mag worden teruggevraagd, worden de kosten inclusief btw doorbelast.

Voor welke optie partijen kiezen, is meestal afhankelijk van de btw-status van de huurder. Als de huurder de btw op zijn inkoopfacturen (helemaal of gedeeltelijk) kan verrekenen, zal hij gebaat zijn bij een factuur waarbij de servicekosten met

zichtbare btw in rekening worden gebracht. Die btw kan hij namelijk (deels) terugvragen bij de Belastingdienst.

14.3 Uitleenen van personeel

Het uitleenen van personeel is de situatie dat RWS een werknemer uitleent aan een ander, waarbij die werknemer onder toezicht en leiding van die ander (de inlener) arbeid zal verrichten.

Het uitleenen van personeel kan onder verschillende aanduidingen plaatsvinden: Interim Functievervulling (IF), detacheren, uitleenen, ter beschikking stellen. Hierna spreken we over 'uitleenen'.

De hoofdregel is dat het uitleenen van personeel tegen vergoeding is belast met btw.

Hierop geldt een tweetal uitzonderingen:

1. Als RWS zijn medewerker(s) uitleent aan een ander onderdeel van de Rijksoverheid. RWS handelt dan als overheid en dan wordt geen btw geheven.
2. Als de uitlening plaatsvindt ter bevordering van de arbeidsmobiliteit.

Het uitleenen van personeel aan een derde (niet een onderdeel van de Rijksoverheid) is belast met btw.
Hierop geldt een uitzondering als de uitlening plaatsvindt in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit en aan de hieronder beschreven voorwaarden wordt voldaan.

Als er ook reiskosten en/of een dagvergoeding bovenop de detacheringsvergoeding (salariskosten, uurtarief) in rekening worden gebracht, dan zijn alle componenten die horen bij het hoofdbestanddeel – de vergoeding voor het uitleenen van personeel – belast met btw. De btw wordt berekend over het totaalbedrag wat in rekening wordt gebracht aan de inlener.

Ad 1 Terbeschikkingstelling aan ander onderdeel Rijksoverheid

Als RWS een prestatie verricht voor een ander onderdeel van de Rijksoverheid, dan treedt RWS op als overheid. Dit geldt zowel voor het uitleenen van medewerkers van RWS aan een ander onderdeel van de Rijksoverheid als voor het inlenen van Rijksoverheidmedewerkers door RWS. Dit geldt bijvoorbeeld voor IF-contracten tussen onderdelen van de Rijksoverheid.

Let op! De terbeschikkingstelling van medewerkers aan een ZBO (zelfstandig bestuursorgaan) of RWT (Rechtspersoon met een wettelijke taak) is wel een ondernemersactiviteit. Deze activiteit is belast met btw, tenzij de uitlening plaatsvindt ter bevordering van de arbeidsmobiliteit.

Ad 2 Bevordering arbeidsmobiliteit

Publiekrechtelijke lichamen kunnen de arbeidsmobiliteit van hun medewerkers bevorderen door ze tegen vergoeding aan een andere organisatie uit te lenen. De vergoeding kan zonder btw in rekening worden gebracht, als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- De uitlening vindt plaats in het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende maatregelen die voor alle werknemers van RWS (de uitlener) gelden.

- De uitlening is vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de RWS (de uitlener) en de inlener. In deze overeenkomst moet zijn opgenomen dat (I) er sprake is van uitlening in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit en (II) de periode van de uitlening.
- De periode van de uitlening mag maximaal 12 maanden zijn.
- De werknemer moet minimaal al drie jaar aaneengesloten werkzaam zijn bij RWS (uitlener).
- Een werknemer mag slechts twee keer worden uitgeleend. De tweede keer mag de medewerker niet aan dezelfde organisatie als bij de eerste uitlening worden uitgeleend.
- De arbeidsplaats die bij RWS 'vrijkomt' mag enkel worden opgevuld in de periode dat de werknemer voor de inlener werkzaam is.
- RWS moet garanderen dat de werknemer op elk moment kan terugkeren.
- De vergoeding voor het uitlenen is maximaal de brutoloonkosten, vermeerderd met een redelijke toeslag voor (overhead)kosten van RWS.

Deze voorwaarden moeten duidelijk in de uitleenovereenkomst worden opgenomen! Uit de praktijk van RWS blijkt dat vaak niet duidelijk wordt opgenomen wanneer er sprake is van arbeidsmobiliteit, terwijl dit wel zo is bedoeld. De btw-vrijstelling kan dan niet kan worden toegepast. Een uitleenovereenkomst waarin van deze btw-vrijstelling gebruik wordt gemaakt, kan worden getoetst door de btw-specialisten van RWS voordat deze definitief wordt ondertekend.

Verlenging uitlening

Het komt voor dat een overeenkomst wordt aangegaan voor de periode van 12 maanden. Als achteraf blijkt dat de uitlening langer heeft geduurd dan de afgesproken periode van maximaal 12 maanden, is de btw-vrijstelling niet van toepassing. Dan moet voor de hele periode (alsnog achteraf) btw in rekening worden gebracht.

Als na de eerste periode van 12 maanden een nieuwe uitleenovereenkomst wordt gesloten onder dezelfde omstandigheden en voorwaarden als de eerste overeenkomst, dan moet voor zowel de eerste als de tweede overeenkomst btw worden berekend.

Als RWS personeel inhuurt van een ander publiekrechtelijk lichaam dan van de Rijksoverheid, is het voor RWS goed om te bekijken of het inlenen onder de genoemde voorwaarden kan plaatsvinden. Hierdoor wordt voorkomen dat de uitlener aan RWS btw in rekening brengt.

Let op! Als een medewerker wordt uitgeleend 'in ruil' voor een andere medewerker, dan is sprake van twee afzonderlijke prestaties en moet contact worden opgenomen met de btw-specialisten van RWS.

14.4 Onderwijs en beroepsopleidingen

RWS verstrekt beroepsopleidingen aan derden. Daarnaast leent hij ook onderwijzend personeel in, om deze opleidingen te geven. Bij een onderwijsinstelling is btw-heffing aan de orde als in concurrentie wordt getreden met marktpartijen die vergelijkbaar onderwijs kunnen verstrekken en vergelijkbaar personeel kunnen uitlenen. Het geven van onderwijs kan echter vrijgesteld zijn van

btw-heffing. Maar daarvoor moet de instelling of docent die het onderwijs verstrekt wel voldoen aan regels.

Onderwijsvrijstelling

Voor het geven van onderwijs geldt de zogenaamde onderwijsvrijstelling. Dit betekent dat over de vergoeding geen btw in rekening wordt gebracht. De btw die is betaald over kosten en inkoop ten behoeve van vrijgesteld onderwijs is niet aftrekbaar. De onderwijsvormen die zijn vrijgesteld zijn: wettelijk geregeld onderwijs, algemeen vormend onderwijs, beroepsonderwijs en kunstonderwijs. De Belastingdienst stelt inschrijving in een register als voorwaarde om in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling.

De onderwijsvrijstelling geldt niet voor instellingen en docenten die advisering, vrijetijdscursussen of andere diensten aanbieden. Voorbeeld zijn het uitlenen van personeel voor het geven van presentaties en workshops en het uitvoeren van wetenschappelijk onderzoek bij een universiteit. Er is dan sprake van het uitlenen van personeel, wat een activiteit is die belast is met btw. Bij twijfel over het uitlenen of inlenen van onderwijzend personeel, neem dan contact op met de btw-specialisten van RWS.

Beroepsopleidingen en register

Onder het begrip 'beroepsopleiding' verstaan wij onderwijs dat rechtstreeks opleidt voor een specifiek vak of beroep. Ook onderwijs om vakkennis te verwerven of op peil te houden valt hier onder.

Onderstaand beroepsopleidingen zijn vrijgesteld van btw:

- wettelijk erkende beroepsopleidingen.
- niet-wettelijk erkende beroepsopleidingen die door de overheid worden gefinancierd en genoemd staan in de (bijlage van de) onderwijswet.
- niet-wettelijk erkende beroepsopleidingen door instellingen en zelfstandige docenten die zijn ingeschreven in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO).

Ook bij RWS worden er beroepsopleidingen gegeven, bijvoorbeeld door Neerlands Diep en de Omgevingsacademie (OMAC). Bij het verstrekken van beroepsopleidingen tegen een vergoeding handelt RWS als ondernemer. Omdat RWS, of de specifieke opleidingsorganisatie die is ondergebracht bij RWS, niet als instelling is opgenomen in het CRKBO zijn de door RWS verstrekte beroepsopleidingen niet vrijgesteld van btw.

De onderwijsvrijstelling voor beroepsopleidingen geldt voor instellingen en docenten die zijn ingeschreven in het CRKBO.

Het CRKBO is (met ingang van 1 januari 2014) gesplitst in twee registers: een instellingenregister en een docentenregister. Het docentenregister is bedoeld voor zzp'ers die onderwijs verzorgen aan een onderwijsinstelling. Het instellingenregister is bedoeld voor onderwijsinstellingen en zzp'ers die rechtstreeks op de markt hun onderwijsdiensten aanbieden. Op de site van het [CRKBO](#) kun je beide registers raadplegen.

Neerlands Diep

Neerlands Diep is de academie die ervoor zorgt dat de kennis over publieke bouw- en infraprojecten boven water komt en blijft. Het is een bundeling van de krachten van Kennis in het groot (King) en de Rijksprojectacademie (RPA). Dit zijn twee programma's die in 2008 door RWS, ProRail, Rijksvastgoedbedrijf en de vier grote gemeenten in het leven zijn geroepen om de kwaliteit van projectmanagement van bouw- en infraprojecten te verhogen.

Neerlands Diep is de organisatie voor leren en kennisdelen over het vak projectmanagement van grote bouw- en infrastructuurprojecten van (semi-) overheid. Dit wordt gedaan door leertrajecten te ontwikkelen op basis van actuele thema's en door maatwerk te leveren op zowel individueel als op teamniveau.

Wettelijke taak of niet

Voor Neerlands Diep moet worden vastgesteld of het verstrekken van beroepsonderwijs behoort tot de wettelijke taak van RWS. Zijn er marktpartijen waarmee RWS (in potentie) concurrerend optreedt, of is RWS de enige partij die deze vorm van een beroepsopleiding kan verstrekken? Het antwoord op deze vragen is dat niet alleen RWS, maar ook andere partijen dit type onderwijs kunnen verstrekken. RWS treedt in concurrentie en handelt als ondernemer.

Onderwijsvrijstelling

Neerlands Diep kan worden aangemerkt als een beroepsopleiding. Om de opleiding vrijgesteld van btw te kunnen geven, moet Neerlands Diep zich registreren bij het Instellingenregister Beroepsonderwijs van het CRKBO. Omdat RWS of Neerlands Diep zich niet heeft ingeschreven is het verzorgen van de opleiding belast met btw.

Let op dat bij een onderwijsvrijstelling de btw op de kosten in de vergoeding moet worden doorberekend. Een vrijstelling kan voor de afnemer ongunstig zijn wanneer hij de mogelijkheid heeft om btw te verrekenen, bijvoorbeeld voor een gemeente of voor ProRail. Daarentegen kan het btw-belast verstrekken van onderwijs voor de afnemer ongunstig zijn wanneer hij de btw niet kan verrekenen, bijvoorbeeld voor het Rijksvastgoedbedrijf.

Inlenen van onderwijzend personeel

De situatie gezien vanuit zelfstandig werkende docenten (zzp'ers) is als volgt. Onder de huidige regeling geldt voor beroepsopleidingen dat deze zijn vrijgesteld van btw voor zover verstrekt door instellingen (zowel rechtspersonen als natuurlijke personen) die zijn opgenomen in het CRKBO. Indien de docent ook de onderwijsdiensten die hij rechtstreeks op de markt verricht vrijgesteld wil verzorgen, zal hij zich ook in het instellingenregister moeten inschrijven. Een inschrijving in het instellingenregister omvat (automatisch) ook een inschrijving in het docentenregister. Al het onderwijs van de docent is dan vrijgesteld van btw.

14.5 Afstoten en verkopen van goederen

Het komt regelmatig voor dat RWS zijn gebruikte bedrijfsmiddelen afstoot en daarom verkoopt aan derden. RWS verkoopt daarnaast ook goederen aan derden als ondernemer.

In hoofdstuk 9 is beschreven welke btw-regels gelden bij de verkoop en levering van roerende zaken.

Bij twijfel over de btw-heffing bij de levering van (bedrijfs)middelen, neem dan contact op met de btw-specialisten van RWS.

14.6 Data & ICT

14.6.1 Algemeen

Het werkgebied Data en ICT valt uiteen in de twee onderdelen 'Dataprogramma's' en 'ICT'.

Een groot deel van de in dit werkgebied vallende projecten heeft uitsluitend betrekking op de interne organisatie van RWS. Met de projecten wordt bijvoorbeeld nagestreefd dat de informatievoorziening en -uitwisseling tussen diverse onderdelen en gebruikers wordt verbeterd. RWS handelt over het algemeen dan ook als overheid. De btw op de inkoopfacturen vormt een onderdeel van de kosten.

Dit kan echter weer anders zijn als RWS in opdracht of in samenwerking met een derde bepaalde projecten uitvoert. Vaak worden dan over en weer prestaties en betalingen verricht waarvoor moet worden beoordeeld of hierover btw moet worden berekend.

14.6.2 Verkoop van datagegevens

RWS beheert op vele plaatsen op en rondom (vaar)wegen meetsystemen. Met deze meetsystemen worden data verzameld over onder andere het (vaar)weggebruik. RWS gebruikt de verzamelde gegevens in eerste instantie voor de uitvoering van haar eigen wettelijke taak.

Andere partijen maken echter ook gebruik van deze gegevens. Denk hierbij aan Tomtom of de Anwb. RWS verkoopt de verzamelde meetgegevens tegen vergoeding aan deze partijen.

Voor deze verkoop treedt RWS op als ondernemer. Over de vergoeding moet RWS btw berekenen. Bovendien moet RWS een factuur met zichtbare btw uitreiken.

In feite gebruikt RWS de meetsystemen hierdoor 'gemengd', namelijk voor zowel overheidsactiviteiten als ondernemersactiviteiten. Voor het boeken van inkoopfacturen gelden de regels zoals opgenomen in paragraaf 3.5 en 5.3.

14.6.3 Gezamenlijk gebruik systemen

RWS ontwikkelt, implementeert en beheert integrale systemen en pakketten samen met andere overheden en derden. Zowel RWS als de andere partijen gaan het systeem gebruiken voor hun eigen taken. RWS is vaak penvoerder en opdrachtgever namens partijen. Alle deelnemende partijen zijn gebruiker van het integrale systeem en dragen gezamenlijk de kosten van de aanschaf en het beheer. De kosten die RWS in rekening brengt aan partijen is een vergoeding voor de

aanschaf en gebruik van het systeem. RWS treedt dan op als ondernemer en brengt de kosten met btw in rekening aan partijen.

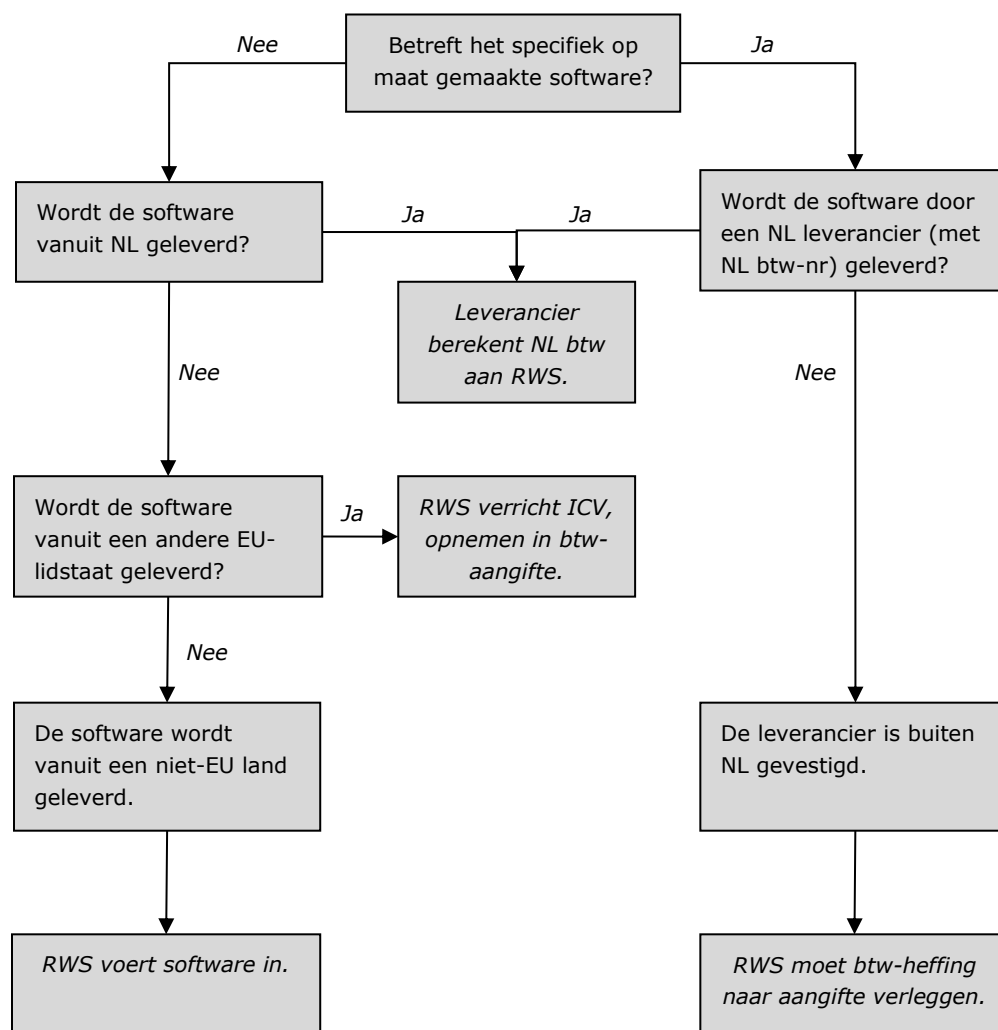
Project Saw@ is een voorbeeld van een samenwerking tussen RWS en waterschappen om een integraal pakket voor vergunningverlening en handhaving aan te schaffen en te implementeren bij de deelnemende partijen. Een ander voorbeeld is het hydrologische modelinstrumentarium AZURE (Actueel Instrumentarium voor de Zuiderzee Regio) wat door diverse (semi-) overheidspartijen samen met een aantal specialistische kennisinstituten en adviesbureaus is ontwikkeld. De (semi-)overheidspartijen hebben het gezamenlijk intellectueel eigendomsrecht op AZURE en hebben het gebruiksrecht op de daarbij behorende noodzakelijke software.

14.6.4 Aanschaf software

Als RWS software aankoopt, doen zich twee btw-vragen voor:

- Is de software een goed of een dienst?
- Hoe moet worden omgegaan met de aankoop van software van een buitenlandse leverancier?

Deze vragen zijn met name bij buitenlandse transacties van belang om tot een juiste verwerking van de btw te komen. In de paragrafen 12.6.1 en 12.7.1 is dit uitvoerig beschreven. Hier wordt volstaan met een samenvattend schema.



15 Administratieve verplichtingen en de btw-aangifte

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op een aantal administratieve verplichtingen die RWS heeft vanwege de btw-wetgeving.

Zo is het onder andere van belang dat inkoop- en verkoopfacturen aan een aantal eisen voldoen, dat een correcte btw-aangifte wordt gedaan, dat facturen in de administratie worden verwerkt en opgeslagen etc. Deze zaken worden hierna besproken.

15.1 Factuurvereisten

Een factuur moet voldoen aan de eisen van de factureringsplicht. Facturen moeten volgens de btw-regelgeving de volgende gegevens bevatten:

- de factuurdatum;
- een uniek factuurnummer dat uit een doorlopende reeks is opgebouwd;
- het btw-identificatienummer van de leverancier;
- de naam en het volledige adres van de leverancier, alleen een postbusnummer is niet voldoende;
- de naam en het volledige adres van de afnemer, alleen een postbusnummer is niet voldoende;
- een omschrijving van de geleverde goederen of verleende diensten;
- de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- de datum waarop de levering of dienst heeft plaatsgevonden of is voltooid, of de datum waarop een vooruitbetaling is gedaan voorzover die verschilt van de factuurdatum;
- de prijs exclusief btw;
- het te betalen btw-bedrag;
- het factuurbedrag inclusief btw ;
- indien sprake is van een vrijstelling, intracommunautaire levering of btw-verlegging moet daarvan enige aanduiding op de factuur worden opgenomen;
- het KvK-nummer van de leverancier; en
- het btw-identificatienummer van de afnemer als sprake is van een levering aan een andere lidstaat van de EU. Als de afnemer op grond van een verleggingsregeling verantwoordelijk is voor de afdracht van btw moet het ook vermeld worden.

Bovenstaande eisen gelden voor alle inkoopfacturen. Voor verkoopfacturen gelden deze eisen alleen als RWS als btw-ondernemer optreedt.

Let op! Als een inkoopfactuur niet aan de vereisten voldoet, kan de Belastingdienst de aftrek van btw weigeren.

Een factuur moet formeel worden uitgereikt vóór de vijftiende dag na de maand waarin de levering of dienst is verricht. Voor doorlopende prestaties geldt dat minimaal één keer per jaar gefactureerd moet worden.

15.2 Elektronisch factureren

Elektronisch factureren is het op een elektronische manier versturen en ontvangen van facturen. De elektronische factuur wordt vaak ten onrechte verward met een factuur in pdf-formaat. Een elektronische factuur kan automatisch worden ingelezen en worden verwerkt door het facturatieprogramma van de ontvanger. Een pdf-document niet.

Binnen RWS zijn er momenteel (medio 2015) twee mogelijkheden voor digitale facturering. De belangrijkste is op dit moment "Elektronisch Bestellen en Factureren" (EBF), een vorm van selfbilling waarbij RWS zelf factureren genereert. De andere optie is de rechtstreekse ontvangst en verwerking in SAP van digitale bestanden in het XML-formaat. Als de leverancier niet via EBF wil of kan factureren, moet de factuur naar RWS worden verstuurd via de Digipoort, het "elektronische postkantoor" van de overheid voor bedrijven. De uitgaande facturen van RWS worden (nog) niet elektronisch verstuurd aan de afnemers.

Een ondernemer heeft de keuze om facturen op papier of via de elektronische weg uit te reiken. Het verzenden van elektronische facturen kan in Nederland sinds februari 2009 vormvrij, d.w.z. dat geen eisen meer worden gesteld aan het softwaresysteem waarmee facturen worden verzonden. Een factuur per e-mail verzenden is mogelijk.

Overigens moeten de elektronische facturen ook voldoen aan de hiervoor genoemde factuurvereisten.

Let op! Elektronisch factureren van en naar buitenlandse instellingen, is niet zonder meer mogelijk. Deze facturen moeten aan strengere eisen voldoen. Neem bij twijfel contact op met de btw-specialisten van RWS.

15.3 Beoordeling facturen Financiële Administratie

De administratie van RWS wordt centraal gevoerd bij de Financiële Administratie (FA) van de Corporate Dienst. Voor de twee subadministraties, crediteuren en debiteuren, geldt een aantal aandachtspunten met betrekking tot btw op facturen.

15.3.1 Btw-instructies crediteurenadministratie

De volgende punten moeten worden beoordeeld bij de ontvangst van een inkoopfactuur:

- Een inkoopfactuur moet op naam van RWS staan ongeacht of RWS de prestatie als overheid of als ondernemer afneemt. Als een factuur niet de juiste tenaamstelling heeft, verzoekt RWS de leverancier om een nieuwe factuur met vermelding van de juiste gegevens.
Facturen die zijn gericht aan het Ministerie van IenM, maar waarvan duidelijk is dat de facturen bestemd zijn voor RWS, kunnen worden goedgekeurd.
- Het is van belang dat RWS zelf kijkt naar de afgenomen prestatie en niet uitgaat van de factuur die is aangeleverd door de leverancier.
Indien een leverancier geen btw op de factuur heeft vermeld, betekent dit niet automatisch dat RWS zelf btw moet aangeven. Het is mogelijk dat de leverancier zelf niet als ondernemer kwalificeert, de prestatie is vrijgesteld of dat de leverancier ten onrechte geen btw op de factuur heeft vermeld. De bestelling is in dit geval altijd leidend. Als de btw op de factuur afwijkt

van de btw op de bestelling, moet worden nagegaan of de factuur goed of fout is. De factuur wordt via de workflow doorgezet naar Inkoop. Zij zoeken uit waar de fout is gemaakt. Mocht de fout bij de bestelling gemaakt zijn, dan wordt deze aangepast door Inkoop.

Als een leverancier ten onrechte btw op de factuur heeft vermeld, bijvoorbeeld als de btw-heffing verlegd had moeten worden, dan moet RWS vragen om een nieuwe factuur zonder vermelding van btw.

- Elke lichtfactuur afkomstig van een buitenlandse leverancier wordt door FA ter beoordeling voorgelegd aan de btw-specialisten bij FA.
- Het btw-nummer van RWS moet in de volgende gevallen op een inkoopfactuur staan:
 - de btw-heffing is verlegd naar RWS; of
 - het betreft de aankoop van goederen vanuit een andere EU-lidstaat (intracommunautaire verwerving).

De verantwoordelijkheid voor de juiste btw-heffing op inkoopfacturen ligt primair bij de leverancier. Hij is degene die de factuur stuurt en de vergoeding ontvangt. De ontvanger van de vergoeding is degene die kan en moet bepalen of de vergoeding belast is met btw.

15.3.2 Btw-instructies debiteurenadministratie

Het vastleggen (registreren of direct boeken) van een vordering moet gebeuren onder vermelding van een btw-code. Als RWS optreedt als overheid wordt geen btw in rekening gebracht. Er hoeft dan ook geen btw-factuur te worden uitgereikt.

De verantwoordelijkheid voor de juiste btw-heffing op verkoopfacturen ligt primair bij RWS. RWS is degene die de factuur stuurt en de vergoeding ontvangt. De ontvanger van de vergoeding is degene die kan en moet bepalen of de vergoeding belast is met btw.

Btw-instructies debiteurenadministratie

Het vastleggen van een vordering moet gebeuren onder vermelding van een btw-code. Voor alle bijdragen die RWS in rekening brengt bij derden, wordt door de debiteurenadministratie uitgaande facturen verzonden. In het contractendossier (opbrengst en ontvangstzaak) wordt door de medewerker bij het RWS-onderdeel de factuurblokkade verwijderd van de positie uit de verkooporder. Daarmee wordt aan de debiteurenadministratie het verzoek gedaan om de uitgaande factuur aan de debiteur te versturen.

De volgende punten moeten worden beoordeeld bij het boeken van een verkoopfactuur:

- Als RWS optreedt als overheid wordt geen btw in rekening gebracht. Er hoeft dan ook geen factuur met zichtbare btw aan de debiteur te worden uitgereikt.
- Als RWS optreedt als ondernemer moet btw in rekening worden gebracht. Er moet een factuur met zichtbare btw aan de debiteur (afnemer) worden uitgereikt.

- Bij twijfel over de juistheid van de door het RWS-onderdeel aangegeven btw-code wordt dit door de FA medewerker voorgelegd aan de btw-specialist van RWS.

In het contractendossier in SAP wordt het dossier met betrekking tot de ontvangst en opbrengstzaak bijgehouden. In dit digitale dossier zijn relevante documenten zoals de (bestuurs)overeenkomst, opdrachtbrief en verslagen ter onderbouwing van de vordering opgenomen. Volledigheid van dit dossier dient ter onderbouwing als de debiteur zijn verplichtingen niet nakomt en is van belang voor de controle juiste btw-toepassing (btw-specialisten RWS, medewerker FA en Belastingdienst) en de controle op juistheid, tijdigheid en volledigheid (Bedrijf RWS en auditdienst).

15.4 Selfbilling en outsourcing

Zoals hiervoor vermeld, is RWS verplicht facturen uit te reiken voor activiteiten die als ondernemer zijn verricht. Doorgaans zal de debiteurenadministratie van RWS zelf de facturen uitreiken. Het komt echter voor dat de factuur door de afnemer (selfbilling) of door een derde (outsourcing) wordt opgemaakt.

Bij RWS doen zich beide varianten voor:

- Selfbilling, bijvoorbeeld bij de levering van oud ijzer en schrootmateriaal;
- Outsourcing, bijvoorbeeld bij de verkoop van auto's waarbij facturering door leasemaatschappij plaatsvindt.

RWS blijft ook in deze situaties zelf verantwoordelijk voor de juistheid van de factuur en de afdracht van (eventueel) verschuldigde btw.

Bij selfbilling of outsourcing geldt het volgende:

- Tussen RWS en de ander is vooraf in een overeenkomst overeengekomen dat de afnemer (of de derde) de factuur opmaakt;
- Als RWS de factuur niet accepteert moet de ander daarvan tijdig op de hoogte worden gebracht. RWS moet dan alsnog zelf een factuur uitreiken. RWS moet daarom altijd beoordelen of de factuur correct is;
- De factuur voldoet aan alle in of krachtens de wet gestelde eisen.

De btw die op dit soort facturen is vermeld, moet door RWS aan de Belastingdienst worden betaald (en moet dus in de btw-aangifte worden opgenomen).

Let op! Is de via selfbilling of outsourcing opgestelde factuur onjuist, dan is RWS (als leverancier) hiervoor verantwoordelijk. RWS moet dus alert zijn op het inboeken van dit soort facturen.

Selfbilling is mogelijk; de afnemer van RWS mag de factuur namens RWS opmaken. RWS blijft echter verantwoordelijk voor de juistheid van de factuur en betaling van de verschuldigde btw.

15.5 Verleggingsregeling onderaanneming

In het verleden is tijdens een onderzoek van de Belastingdienst bij een onderdeel van RWS geconstateerd dat de verleggingsregeling wordt toegepast op door Nederlandse aannemers verrichte leveringen en diensten. Deze verleggingsregeling geldt echter niet voor RWS. De vereisten zijn dat de opdrachtgever als aannemer dan wel als eigenbouwer moet handelen. Beide omstandigheden zijn niet voor RWS van toepassing. Op de facturen die RWS ontvangt van Nederlandse aannemers mag dus niet "btw verlegd" vermeld staan. Ontvangt RWS toch een dergelijke factuur, moet deze worden teruggestuurd naar de aannemer.

Om te voorkomen dat de aannemer met verlegging van btw-heffing factureert, kan in de aanneemovereenkomst worden opgenomen dat dit niet mag.

15.6 Btw-aangifte en -opgaven

De btw is een aangiftebelasting. Dit houdt in dat RWS zelf berekent hoeveel btw moet worden voldaan en moet worden aangegeven in de btw-aangifte. Maandelijks verzorgt een medewerker van FA de aangifte. Naast de btw-aangifte zijn er nog een twee opgaven die de btw-specialist verzorgt; de Intrastat-verplichting en de ICP-opgaaf. De verschillende aangiften die RWS moet doen met betrekking tot btw worden in deze paragraaf beschreven.

15.6.1 Btw-aangifte

Voor heel RWS wordt maandelijks één btw-aangifte gedaan (BLS en GVKA samen). Deze taak is neergelegd bij de directie Facilitair en Financiën van de Corporate Dienst. Om een correcte btw-aangifte te kunnen doen is naast een uitvoerende taak ook sprake van een toetsende taak op de juistheid van de geboekte cijfers op de daarvoor in aanmerking komende rekeningen voor de btw. Deze toetsende rol bestaat uit periodieke controle van de boekingen in het kader van de verleggingsregeling, steekproeven van de binnenlandse aangifte en terugvordering en het toepassen en interpreteren van bijzondere afspraken.

De Corporate Dienst doet de btw-aangifte voor geheel RWS. Deze aangifte dient maandelijks te gebeuren op één btw-nummer, NL82.16.99.180.B.01.

RWS heeft één btw-nummer voor alle organisatieonderdelen.
Het btw-nummer is: NL82.16.99.180.B.01.

Hoe komt de btw-aangifte tot stand?

Aan de hand van de standaard in SAP aanwezig rapportage kunnen relevante gegevens voor de btw-aangifte op RWS-niveau worden gegenereerd. Dit betreffen zowel de relevante opbrengsten en kosten als de hierover af te dragen of te vorderen btw-bedragen. Deze gegevens worden overgenomen naar het aangifteformulier. Aan de hand hiervan kan RWS bepalen of per saldo een bedrag moet worden betaald aan of wordt terugontvangen van de Belastingdienst.

15.6.2 Opgaaf ICP

Met ingang van 1 januari 2010 moet RWS een opgaaf intracommunautaire prestaties (opgaaf ICP, ook wel listing genoemd) indienen voor intracommunautaire

leveringen en voor diensten die onder de hoofdregel (voor de plaats van dienst) aan belastingplichtigen binnen de EU.

Diensten die in het land van de afnemer zijn vrijgesteld of daar onder het nultarief vallen, hoeven niet te worden gelist. Hierbij kan worden gedacht aan verzekeringen en diensten aan zeeschepen. Voor diensten die worden verricht aan belastingplichtige afnemers buiten de EU, geldt de listingverplichting ook niet.

RWS verricht dienst aan afnemer in andere EU-lidstaat – administratieve verplichtingen

RWS verricht een hoofdregeldienst aan een afnemer in Duitsland. De dienst is belast in Duitsland en de btw-heffing wordt verlegd naar de Duitse afnemer. De afnemer geeft in Duitsland Mehrwertsteuer aan. Wat moet RWS doen?

- RWS stuurt een factuur zonder btw waarop staat: 'BTW verlegd' of 'VAT due by the recipient of the service based on the reversed charge mechanism'.
- RWS geeft deze intracommunautaire dienst aan in de btw-aangifte onder rubriek 3b.
- RWS stuurt periodiek de opgave ICP naar de Belastingdienst (de zogenoemde listingsverplichting).

15.6.3 Intrastat-aangifte

Om aan de informatiebehoefte over de handel tussen EU-lidstaten te kunnen voldoen, is door de EU het Intrastat-stelsel ingesteld. Dit stelsel berust op rechtstreekse verstrekking van handelsgegevens door ondernemers aan de statistiekdiensten in de lidstaten. Voor Nederland dient de statistiekopgave te geschieden aan het CBS (via de Intrastat-aangifte).

In de Intrastat-aangifte wordt informatie opgenomen over de intracommunautaire verwervingen (ICV) van goederen uit EU-lidstaten en intracommunautaire leveringen (ICL) naar EU-lidstaten. De verplichting tot het indienen van de Intrastat-aangifte is er in Nederland pas als de intracommunautaire leveringen en intracommunautaire verwervingen jaarlijks meer dan € 1.500.000 bedragen. RWS overschrijdt deze grens en doet elke maand een Intrastat-aangifte, ook wel CBS-aangifte genoemd.

15.7 Bewaarplicht

Het is wettelijk verplicht de boekhouding zeven jaar te bewaren. Het maakt daarbij niet uit of de gegevens digitaal bewaard zijn of op papier.

Gegevens die betrekking hebben op onroerende zaken en rechten op onroerende zaken moeten gedurende tien tot twaalf jaar (na het moment van aanschaf of ingebruikname) worden bewaard.

De boekhouding moet gedurende deze periode leesbaar en toegankelijk zijn. Als de gegevens zijn opgeslagen in gegevensbestanden van niet meer gebruikte programma's of apparatuur, moeten deze gegevens toch beschikbaar blijven (kunnen worden ingelezen en zo nodig kunnen worden afgedrukt).

16 Trefwoordenlijst / register

A		BTW-Compensatiefonds	21, 47
Aanrakingswerken ProRail	85	Btw-constructies	15
Aanvraag Tot Bestellen	53, 57	Btw-heffing	26
Aanvraag tot opbrengsten	55	Btw-systeem	26
Abonnement tijdschrift	132	Btw-tarieven	29
Activa, verkoop van	101	C	
Activiteiten	27	CBS opgave	169
Administratie	52	Claims	116
Administratieve verwerking	52	Compacte Rijksdienst	83
Afspraken Belastingdienst	15, 45	Compensatie van btw	33, 47
Afspraken maken	12	Concurrentieverstoring	31
Aftrekrecht	29	Contractdossier	55, 60
Agentschapsbijdrage	28	Contributies	119
Allianties	89	Correcties	62
Annuleringskosten	115	Cost Statement	109
Arbeidsmobiliteit	157	Crediteurenadministratie	165
Artikel 23-vergunning	126	D	
B		Data en ICT	161
Baggeren	102, 104, 115	DBFM(O)-contract	88
Baggerspeciedepots	74	Debiteurenadministratie	166
BCF	47	Diensten	28
Bedrijfsmiddelen		Buitenland	127
Afstoten	100	Plaats van dienst	127
Oud papier	100	Stroomschema buitenland	130
Beëindiging huurovereenkomst	155	Voorbeelden buitenland	132
Begrotingsregels	49	Diensten aan zeeschepen	146
Beleidslijn RWS	15	Dwangsom	116
Berging van (zee)schepen	146	E	
Berging van voertuigen	41	Ecoducten	42
Bestelling	53, 57	Economisch verkeer	73
Bestuursovereenkomst	87	Economische eigendom	94
Beter Benutten	77	Eigenbouwer	168
Bevoorradingsgoederen	143	Eigendom infrastructuur	73
Biomassa	103	Elektronisch factureren	165
BLS-administratie	52	Energie uit eigen areaal	102
Boete	116	Energielevering	102
Wegens belemmering	116	EU subsidie	110
Wegens gebrekkige nakoming	116	Europese Unie (EU)	121
Wegens te late of onjuiste oplevering	117	F	
Bonus	119	Facilitair	152
Bouwterrein	95		
Btw	26		
Btw-aangifte	168		
Btw-codes SAP	65		

Factuurvereisten	164	Kruisende voorziening	70
Feitelijk gebruik	96		
Financiële bijdragen	21	L	
Financiële vergoedingen en bijdragen	113	Leefomgeving	76
G		Legeskosten	74
Gebouw	92	Levering van goederen	27
Geluidsscherm	34	Lightfactuur	54, 58
Gemeenschappelijke regeling	89	Ligplaatsen	155
Gemeente	83	M	
Gladheidbestrijding	43	Management	12
Goederen		N	
Buitenland	125	Nadeelcompensatie	114
Grondruil	98	Nationale Politie	86
Grondtransacties	20	Natuurcompensatie	74
GVKA-administratie	52	Nederland	121
H		Niet-EU-landen	123
Hardware	132	Niet-ondernemer	32
Herziening van btw	64	NKL	114
Hoogheemraadschap	85	O	
Horizontaal Toezicht	16	Onderliggend wegennet	71
HRM	152	Ondernemer	27, 37, 39, 109
Huur	152	Aftrekbare voorbelasting	38
Huur en verhuur	23	Contractuele vastlegging	38
I		Verkoopfactuur	59
ICT	152	Ondernemerschap	12
Infrastructurele werken	17, 69	Onderwijsvrijstelling	159
Inkoopfactuur	53, 58	Onroerende zaken	92
Inruil gebruikt materieel	104	Onteigening	93
Intrastat-aangifte	169	Ontvangstrecht	55, 60
J		Ontwerpvergoeding	120
Juridisch regime, specifiek geldend	31	Opgaaf intracommunautaire prestaties (ICP)	169
Juridische eigendom	93	Opleidingen	159
K		Overdracht infrastructuur	70
Kabels en leidingen	114	Overdrachtsbelasting	96
Kadaster	85	Overheadkosten	44
Kaderwetgebieden	42, 47, 84	Overheid	31, 32, 52
Koepelvrijstelling	81	Contractuele vastlegging	32
Korting	28, 118	Verkoopfactuur	54
Prijsvermindering	118	P	
Tijdige betaling	118	Penvoerder	86
Kosten voor gemene rekening	82	Plaats van Dienst	129
Kostenraming	105	Platform	149

Potenttheorie	72	Stroomschema	107
PPS	88	Suppletie-aangifte btw	63
Prestatiecontract	45	Symbolische vergoeding	98
Prestaties	27		
Prestatieverklaring	53, 57	T	
Privaatrechtelijke partijen	86	Tarieven	28, 29
Programma's	77	Tolheffing	120
Project- en Programmamanagement	12	Tunnel	36, 43
ProRail	84		
Provincie	83	U	
Publiek-Private Samenwerking	88	UDO	55, 60
		Uitlenen personeel	23, 157
R		V	
Rechten op onroerende zaken	93	VAT	124
Rechtspersoon met een wettelijke taak	84	VAT-kosten	28, 32, 38
Reiskosten	157	Vergoeding	28
Rijksbegroting	46	In natura	28
Rijksinfrastructuur	31, 69	Symbolisch	28
Rijksoverheid	83	Verhuur	152
Rijkswaterstaat arrest	114	Verkeersregelinstallatie (VRI)	72
Roerende goederen	21	Verkoopofferte	60
Rollen van RWS	30	Verkooporder	55
Ruiltransacties	96	Verleggingsregel	
Ruimen van wrak	150	Onderaanneming	168
Ruimte voor de Rivier	90	Verleggingsregel afvalstoffen	103
		Voorbelasting, aftrek van	29
S		Vooruitbetalingen	120
Salderen	104	Vordering	55, 60
Samenwerken	18	Vrijstellingen	29
Samenwerking	78		
Samenwerkingsverband	31, 78	W	
Samenwerkingsverbandvrijstelling	81	Waterschap	85
SAP	65, 138	Waterstaatswet	73
Schadevergoeding		Waterwet	73
Algemeen	113	Wegenverkeerswet	73
Bedrijfsverplaatsing	116	Wegenwet	73
Scheepvaartverkeerswet	73	Werken voor tweeden en derden	78
Schroot, verkoop van	103	Wet beheer rijkswaterstaatswerken	73
Selfbilling	167	Wet Ketenaansprakelijkheid	168
Servicekosten	156	Wettelijke taak	12, 31, 73
Sleephopperzuiger	36	Wrakkenwet	73
Software	131, 132		
Staatsbosbeheer	86	Z	
Subsidie	21	Zeeschepen	141
Algemeen	106	Zelfstandig bestuursorgaan	84
Belastbaarheid	106	Zout	43, 45
Budgetsubsidie	112		
Exploitatiesubsidie	112		
Notitie belastbaarheid	107		
Prijssubsidie	112		

