

---

Vergaderjaar 2001–2002

---

**27 293**

## **Wet op het BTW-compensatiefonds**

**Nr. 17**

### **BRIEF VAN DE MINISTER EN VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 23 mei 2002

Bijgaand sturen wij u de notitie Verkenning van de wenselijkheid en  
mogelijkheid van BTW-compensatie voor waterschappen, politiekorpsen,  
de zorg en het onderwijs.

De Minister van Financiën,  
G. Zalm

De Staatssecretaris van Financiën,  
W. J. Bos

## NOTITIE

*Verkenning van de wenselijkheid en mogelijkheid van BTW-compensatie voor waterschappen, politiekorpsen, de zorg en het onderwijs*

### 1. Inleiding en conclusie

Het wetsvoorstel voor de Wet op het BTW-compensatiefonds heeft tot doel de verstoring te neutraliseren die de heffing van omzetbelasting heeft op afwegingen die door provincies, gemeenten en kaderwetgebieden<sup>1</sup>. Deze verstoring is zichtbaar bij de afweging tussen het zelf uitvoeren van taken en het uitbesteden daarvan aan private partijen, de prikkel tot het aangaan van constructies om daarmee de lasten van de omzetbelasting te beperken en de problematiek rond het onderling uitwisselen van personeel.

Het BTW-compensatiefonds zal drie jaar na de inwerkingtreding (die is voorzien per 1 januari 2003) worden geëvalueerd.

Bij de behandeling van dat wetsvoorstel in de Tweede Kamer is zowel in de schriftelijke voorbereiding als tijdens de plenaire behandeling aandacht gevraagd voor de positie van waterschappen, politiekorpsen, de zorg en het onderwijs. Tijdens de plenaire behandeling is toegezegd een notitie aan de Tweede Kamer te zenden om in navolging van het BTW-compensatiefonds voor gemeenten de mogelijkheden van een dergelijke aanpak te onderzoeken voor de genoemde sectoren<sup>2</sup>.

In deze notitie komen we tot de conclusie dat er nu onvoldoende aanleiding is om een BTW-compensatiefonds in te voeren voor deze sectoren. In de volgende paragrafen worden bovenstaande conclusies nader onderbouwd. Daartoe wordt in paragraaf 2 eerst een schets gegeven van het wetsvoorstel voor de Wet op het BTW-compensatiefonds. In paragraaf 3 en paragraaf 4 wordt ingegaan op de overheidsorganisaties waterschappen en politiekorpsen. In paragraaf 5 en paragraaf 6 wordt ingegaan op de sectoren zorg en onderwijs. De paragrafen 3 tot en met 6 worden steeds afgesloten met een zelfstandig leesbare concluderende beschouwing.

### 2. Het wetsvoorstel voor het BTW-compensatiefonds

De doelstelling van het BTW-compensatiefonds is de verstoring te neutraliseren die de heffing van omzetbelasting heeft op afwegingen die door provincies, gemeenten en kaderwetgebieden worden gemaakt. Deze verstoring is op drie punten zichtbaar, te weten:

1. de afweging tussen het zelf uitvoeren van taken en het uitbesteden daarvan aan private partijen,
2. de prikkel tot het aangaan van constructies om daarmee de lasten van de omzetbelasting te beperken en
3. de problematiek rond het onderling uitwisselen van personeel.

#### *ad 1*

De heffing van omzetbelasting leidt op dit moment bij overheden tot een verstoring in de afweging die gemaakt wordt tussen het zelf uitvoeren van taken en het uitbesteden daarvan. Doordat de lasten van de omzetbelasting bij uitbesteden maximaal 19% hoger zijn, stimuleert de heffing van omzetbelasting overheden taken zelf uit te voeren, ook al zouden private partijen efficiënter zijn in het uitvoeren daarvan. Daarmee kunnen, zoals in de nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel voor het BTW-compensatiefonds is toegelicht, substantiële efficiencyvoordelen verloren gaan<sup>3</sup>. Tevens worden hiermee geen eerlijke mogelijkheden

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2001/02, 27 293, nr. 217. Het wetsvoorstel strekte zich oorspronkelijk uitsluitend uit tot provincies en gemeenten. Door aanvaarding van een amendement is de reikwijdte uitgebreid tot de regionale openbare lichamen in de zin van de Kaderwet bestuur in verandering (kaderwetgebieden). Zie kamerstukken II 2001/02, 27 293, nr. 13.

<sup>2</sup> Handelingen II 2001/02, 42–3073 t/m 42–3085.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 293, nr. 7, blz. 9.

geboden voor marktpartijen om aan overheden diensten te verrichten en prestaties te leveren. Er is geen sprake van een gelijk speelveld («level playing field»).

*ad 2*

Doordat de heffing van omzetbelasting afwegingen door overheden beïnvloedt, is het voor overheidsorganen aantrekkelijk belastingbesparende constructies aan te gaan om de hoogte van de lasten van de omzetbelasting te beperken. In het verleden zijn dergelijke constructies met betrekking tot onroerende zaken toegepast en door wetgeving beëindigd<sup>1</sup>. Ook daarna bleek voor overheden nog een prikkel te bestaan om op zoek te gaan naar mogelijkheden om de lasten van de omzetbelasting te beperken. Hier gaan belastingopbrengsten voor het Rijk mee verloren. Daarnaast leidt dit tot forse inspanningen voor de Belastingdienst. Tevens wordt hiermee een verkeerd signaal afgegeven aan andere belastingplichtigen. Het toepassen van belastingconstructies door overheden is dan ook maatschappelijk ongewenst. Wij zijn van mening dat overheden zich ook van dergelijke constructies dienen te onthouden. Zie hierover ook de circulaire aan provincies en gemeenten van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de staatssecretaris van Financiën van 1 oktober 2001<sup>2</sup>. Met het compenseren van de omzetbelasting verdwijnt de prikkel voor overheden om op zoek te gaan naar de mogelijkheden om de BTW-druk te verminderen.

*ad 3*

De heffing van omzetbelasting leidt er toe dat het voor overheden relatief duur is om onderling personeel uit te wisselen. Overheden die personeel uitlenen treden in beginsel op als belast ondernemer (vergelijk een uitzendorganisatie) en moeten omzetbelasting in rekening brengen bij het overheidslichaam dat het personeel tijdelijk in dienst heeft. Doordat de omzetbelasting via het BTW-compensatiefonds wordt gecompenseerd verdwijnt dit probleem voor provincies, gemeenten en kaderwetgebieden<sup>3</sup>.

De invoering van een BTW-compensatiefonds heeft naast de bovengenoemde argumenten voor de provincies, gemeenten en kaderwetgebieden ook nog een aantal positieve neveneffecten, bijvoorbeeld op het vlak van de bestemmingsplannen en bij het organiseren van evenementen. Deze neveneffecten zijn ook in de nota naar aanleiding van het verslag besproken<sup>4</sup>. Deze neveneffecten hebben op zichzelf geen rechtvaardiging gevormd voor het instellen van een BTW-compensatiefonds, zodat ze in deze notitie verder onbesproken blijven.

*Reikwijdte van het BTW-compensatiefonds*

Bij invoering van het BTW-compensatiefonds krijgen de provincies, gemeenten en kaderwetgebieden een bijdrage uit het fonds voor de bekostiging van de omzetbelasting die aan hen in rekening is gebracht voor goederen en diensten die zij gebruiken voor niet-ondernemersactiviteiten<sup>5</sup>. Enkele zaken zijn van compensatie uitgesloten, zoals omzetbelasting die betrekking heeft op activiteiten die, als zij door een ondernemer worden verricht zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting<sup>6</sup>. Tot de vrijgestelde prestaties behoren prestaties op het gebied van onderwijs en zorg. Op deze prestaties wordt ingegaan in paragraaf 5 en 6 van deze notitie en de bijlage.

*Financiering van het BTW-compensatiefonds*

De financiering van het BTW-compensatiefonds voor provincies, gemeenten en kaderwetgebieden geschiedt voor het Rijk in beginsel

<sup>1</sup> Wet bestrijding constructies onroerende zaken (Wet van 18 december 1995, Stb. 659).

<sup>2</sup> Circulaire met kenmerk FO2001/U87 232.

<sup>3</sup> Er bestaat een beperkte goedkeuring om heffing van BTW achterwege te laten op het ter beschikking stellen van personeel. Zie hierover nader bijlage 1 bij deze notitie.

<sup>4</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 293, nr. 7, blz. 7–9.

<sup>5</sup> Zie artikel 3 van het Wetsvoorstel voor de Wet op het BTW-compensatiefonds.

<sup>6</sup> Zie artikel 4 van het Wetsvoorstel voor de Wet op het BTW-compensatiefonds.

budgettair neutraal. Dit wordt bereikt door de uitkering uit het provincie- en gemeentefonds te verlagen. Het bedrag van deze verlaging is de belangrijkste financieringsbron van het BTW-compensatiefonds. De gerechtigden op een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds betalen dus zelf het grootste deel van fonds. Daarnaast vindt een toevoeging plaats van de extra belastingontvangsten van het Rijk die samenhangen met de invoering van het BTW-compensatiefonds. Het gaat daarbij zowel om extra ontvangsten als gevolg van wijziging in beleidsregels als om een stijging van omzetbelastingafdrachten wanneer provincies, gemeenten en kaderwetgebieden bijvoorbeeld meer zaken uitbesteden en meer tijdelijk personeel inlenen<sup>1</sup>. Voorts vindt een toevoeging plaats als gevolg van het vervallen van de bestaande regeling BTW-OV<sup>2</sup>.

### 3. Waterschappen

Nederland kent nu 52 waterschappen. Waterschappen zijn openbare lichamen die verantwoordelijk zijn voor de waterstaatkundige verzorging van een bepaald gebied. De waterschappen verrichten (voornamelijk) niet-ondernemersprestaties in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968, zodat geen recht hebben op aftrek van de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting.

Bij de uitoefening van deze taak verrichten waterschappen forse investeringen, bijvoorbeeld bij het aanleggen van dijken en installaties ten behoeve van de waterhuishouding, zoals gemalen en zuiveringsinstallaties. Hiermee is jaarlijks een bedrag gemoeid van zo'n € 730 miljoen (cijfers 1999)<sup>3</sup>. Verder zijn substantiële uitgaven gemoeid met het onderhoud en beheer van de waterkeringen en waterstaatkundige installaties. Daarbij gaat het om een bedrag van zo'n € 570 miljoen (cijfers 1999). De lasten voor (in te huren) personeel zijn relatief zeer beperkt. De totale jaarlijkse BTW-lasten voor waterschappen worden geraamd op zo'n € 200 tot 250 miljoen.

#### *Omzetbelasting bij waterschappen*

De grote investeringen die waterschappen doen, zoals het aanleggen waterkeringen en installaties ten behoeve van de waterhuishouding, worden doorgaans geheel of grotendeels uitbesteed, zodat de afweging tussen zelf doen en uitbesteden – en de versturende werking van de omzetbelasting hierbij – geen rol van betekenis speelt<sup>4</sup>.

Deze afweging tussen zelf doen en uitbesteden kan wel een rol spelen bij het beheer en onderhoud aan waterkeringen, (water)wegen en bedrijfsinstallaties. Dit beheer en onderhoud wordt in een aantal gevallen uitbesteed, maar wordt ook regelmatig in eigen beheer verricht.

De omvang van het (in te huren) personeel bij waterschappen is relatief zeer beperkt, zodat de BTW-heffing die zich hierbij voor kan doen, niet tot wezenlijke problemen leidt.

Met name bij grote investering van waterschappen is de prikkel tot het aangaan van omzetbelastingconstructies duidelijk zichtbaar. Dit heeft er toe geleid dat verschillende waterschappen gebruik maken van belastingbesparende lease- en verhuurconstructies. Twee vormen komen daarbij regelmatig voor, te weten:

1. de zogenoemde cross-border-lease, waarbij een de beschikkingsmacht van een installatie wordt verkregen door een Amerikaanse investeerder, die de installatie vervolgens least aan het waterschap<sup>5</sup>;
2. de zogenoemde Waterlandstichtingconstructie, waarbij een installatie in eigendom wordt verkregen door een stichting die de installatie verhuurt of least aan het waterschap<sup>6</sup>.

Wij zijn van mening dat overheden zich van dergelijke constructies dienen te onthouden. In de brief die de staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat

<sup>1</sup> Bij de wijziging van de regelgeving gaat het met name om het intrekken van de resolutie over de aftrekbaarheid van omzetbelasting bij de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen bij grondexploitaties (BTW-28, resolutie van 6 augustus 1980, nr. 280–10 178) en om het intrekken van de beleidsmatige vrijstelling voor bepaalde rechtspersonen en samenwerkingsverbanden ( 8–4 en 10 van de Toelichting Gemeenten, besluit van 29 oktober 1968, nr. 120, Bijlage M).

<sup>2</sup> Gemeenten, provincies en kaderwetgebieden kunnen op dit moment bepaalde BTW over openbaar-vervoeruitgaven gecompenseerd krijgen van het ministerie van Verkeer en Waterstaat. Deze BTW valt in de toekomst onder de uitgaven die voor een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds in aanmerking komen. De middelen die nu gemoeid zijn met de zogenoemde regeling BTW-OV worden toegevoegd aan het BTW-compensatiefonds.

<sup>3</sup> Bedragen zijn realisatiecijfers ontleend aan de financiële maandstatistiek 2001/5 van het CBS. De uitgaven voor exploitatie zijn exclusief taxatiekosten.

<sup>4</sup> In een aantal gevallen worden hiervoor vormen van publiek-private samenwerking opgezet.

<sup>5</sup> Het Amerikaanse systeem van afschrijving leidt tot belastingvoordelen bij de Amerikaanse lessor die in de vorm van verlaagde leasetermijnen gedeeltelijk ten goede komen aan de Nederlandse lessee.

<sup>6</sup> Doordat de verhuur is belast met omzetbelasting heeft de stichting recht op aftrek van de door derden aan de stichting in rekening gebrachte omzetbelasting (met name de omzetbelasting wegens de aanleg van de (zuiverings)installaties. Vgl. Hoge Raad 21 februari 2001, nr. 36 106, BNB 2001/197.

eerder dit jaar aan de Unie van Waterschappen heeft gestuurd, is al geschreven dat een waterschap als publiekrechtelijk lichaam geen gebruik hoort te maken van constructies die uitsluitend zijn opgezet om van een fiscaal voordeel (mee) te profiteren; de overheid dient in dezen een voorbeeldfunctie uit te dragen<sup>1</sup>. De staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat heeft toen aangekondigd een voorstel tot wijziging van de Waterschapswet opstellen waarin een verbod op het aangaan van nieuwe cross-border-lease overeenkomsten zal zijn opgenomen. Wat betreft de Waterlandstichtingconstructie heeft de staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat verwoord dat voor de aanpak van deze constructies aanpassing van fiscale wetgeving noodzakelijk is. Een klein deel van de problematiek kan mogelijk worden weggenomen door een wijziging van het begrip bedrijfsinstallatie binnen de Wet op de omzetbelasting 1968. Voor een meer effectieve bestrijding van deze constructies is een wijziging van de Zesde BTW-richtlijn nodig, dan wel een machtiging van de Europese Commissie<sup>2</sup>. Eerder heeft de Europese Commissie op verzoek van Nederland toegezegd te zoeken naar een oplossing en met een wijzigingsvoorstel voor de Zesde richtlijn te komen. Nu dit lang lijkt te duren, zijn wij voornemens om zelf te komen met een voorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 om de ongewenste verhuurconstructies effectief te kunnen aanpakken. Hiervoor zullen we binnenkort een machtiging vragen aan de Europese Commissie.

#### *Concluderende beschouwing*

Wij zien nu onvoldoende aanleiding voor het instellen van een BTW-compensatiefonds voor waterschappen, omdat de BTW-heffing bij waterschappen slechts tot beperkte verstoringen leidt. De grote investeringen worden vrijwel steeds uitbesteed en de omvang van het uit te wisselen personeel is beperkt, zodat de verstoring alleen een rol speelt bij het onderhoud. Dit rechtvaardigt naar onze mening niet de invoering van een BTW-compensatiefonds voor de waterschappen. Daarbij is van belang dat een effectieve aanpak van de omzetbelastingconstructies van waterschappen mogelijk lijkt door een wijziging van de Wet op de omzetbelasting (na een verkregen machtiging van de Europese Commissie). Verder is van belang dat de financiering van een eventueel BTW-compensatiefonds voor waterschappen gecompliceerd is. Daarvoor zou namelijk een andere vorm moeten worden gevonden dan bij provincies en gemeenten. Voor waterschappen bestaat immers geen fonds (vergelijkbaar met het gemeente- en provinciefonds) waar een bedrag ter voeding van het BTW-compensatiefonds uitgenomen zou kunnen worden. Om budgettaire neutraliteit voor het Rijk te bereiken zou er dus een nieuwe financieringsrelatie tussen de waterschappen en het BTW-compensatiefonds moeten worden vormgegeven. Daartoe zou aan de waterschappen een algemene financieringsbijdrage kunnen worden opgelegd. De verdeling van die financieringsbijdrage over de waterschappen zou veel aandacht vragen. Er zouden objectieve maatstaven moeten worden gekozen op basis waarvan de bijdragen aan het fonds vastgesteld kunnen worden. Dit zou kunnen leiden tot het opzetten van een uitgebreide verdeelsystematiek, die enigszins doet denken aan de verdeelsystematiek van het gemeente- en provinciefonds. Dit zou bewerkelijk zijn. Daarbij lijkt het onvermijdelijk dat er voor waterschappen substantiële herverdeel-effecten zouden ontstaan<sup>3</sup>.

#### **4. Politiekorpsen**

De politie bestaat in Nederland in de kern uit 25 regionale politiekorpsen en een Korps landelijke politiediensten (KLPD)<sup>4</sup>. Daarnaast bestaan het Landelijk Selectie- en Opleidingsinstituut Politie (LSOP), de organisatie Informatie- en communicatietechnologie politie (ITO) en verschillende bovenregionale organisatievormen zoals de kernteams<sup>5</sup>. Deze verschil-

<sup>1</sup> Een afschrift van deze brief is op 28 februari 2002 aan de Tweede Kamer gezonden (vw02 000 191).

<sup>2</sup> Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Statens inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag (nr. 77/388/EEG, PbEG nr. L 145 van 13 juni 1977).

<sup>3</sup> Waterschappen die na de invoering van een BTW-compensatiefonds forse investeren doen zouden voordeel hebben bij het invoeren van een BTW-compensatiefonds. Waterschappen die geen grote investering gepland hebben, zouden in beginsel te maken krijgen met een negatief herverdeel-effect.

<sup>4</sup> Zie artikel 4 van de Politiewet 1993. Voorts behoren de bijzondere ambtenaren van politie, bedoeld in artikel 43 van de Politiewet 1993, tot de politie. Het beheer van een regionale politiekorps berust bij de korpsbeheerder, terwijl het beheer van het KLPD berust bij de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Beide beheerders worden bijgestaan door een korpschef.

<sup>5</sup> Het LSOP is een zelfstandig bestuursorgaan dat opleidingen voor de politie verzorgt. Het ITO, dat als agentschap onder de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties valt, vervult een functie met het oog op geautomatiseerde informatiesystemen die van belang zijn voor de gehele Nederlandse politie.

lende onderdelen van de politie hebben elke hun eigen organisatievorm<sup>1</sup>. De totale politiebegroting bedraagt bijna € 3 miljard.

De politie verricht in beginsel geen ondernemersprestaties in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968. Er bestaat dus geen aanspraak op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting, zodat de omzetbelasting uit de politiebegroting moet worden gefinancierd.

#### *Omzetbelasting bij politiekorpsen*

De kernactiviteiten van de politie lenen zich er slechts in beperkte mate voor om uitbesteed te worden. De afweging tussen zelf doen en uitbesteden – en de versturende werking van de omzetbelasting – is bij de politie dus slechts in beperkte mate aan de orde, bijvoorbeeld in de beheersmatige en facilitaire sfeer. Hierbij valt te denken aan activiteiten op het terrein van catering, salarisadministratie en onderhoud van voertuigen. Bij het doen van investeringen speelt de keuze tussen zelf doen en uitbesteden geen rol van betekenis, omdat de investeringen al nagenoeg geheel worden uitbesteed.

Gelet op de taak van de politie en de noodzaak tot bescherming van het beveiligde politie-informatiesysteem, is het voor veel functies binnen de politie-organisatie niet gewenst zonder meer (tijdelijk) extern personeel in te zetten<sup>2</sup>. Daardoor is slecht in beperkte mate sprake van heffing van omzetbelasting bij het inlenen van personeel. Hierbij gaat het met name om het inhuren van administratief en ondersteunend personeel.

Wij hebben verder geen signalen dat de heffing van omzetbelasting in de praktijk versturend werkt bij het onderling uitwisselen van personeel door de politie. Evenmin hebben we signalen ontvangen dat de heffing van omzetbelasting bij politiekorpsen op dit moment leidt tot ongewenste fiscale constructies.

#### *Concluderende beschouwing*

Omdat de versturende werking van de omzetbelasting slechts op beperkte schaal speelt bij politiekorpsen zien wij onvoldoende aanleiding tot het invoeren van een BTW-compensatiefonds voor de politiekorpsen.

## **5. Zorg**

De Nederlandse zorg is een heterogene sector. De zorg wordt verleend door een gevarieerd palet van zowel publieke als private personen en instellingen, zoals huisartsen, kraam- en thuiszorgorganisaties, verzorgings- en verpleeginstellingen, instellingen voor geestelijke zorg en ziekenhuizen. De zorgprestaties worden in Nederland voornamelijk door private partijen verricht. Daarbij is geen sprake van een gesloten binnelandse markt; zorgprestaties aan inwoners van Nederland worden steeds vaker ook door buitenlandse aanbieders verricht.

De premiegefinancierde netto-uitgaven vallend onder het zogenoemde Budgettair Kader Zorg voor 2002 zijn geraamd op meer dan € 39 miljard. Verspreid over circa 3250 instellingen zijn 950 000 mensen werkzaam in de zorgsector<sup>3</sup>.

#### *Omzetbelasting in de zorgsector*

Wanneer een zorginstelling tegen een vergoeding diensten verricht, treedt deze instelling volgens de Wet op de omzetbelasting 1968 op als ondernemer en is in beginsel omzetbelasting verschuldigd. Daarbij is het niet van belang of de prestaties worden verricht aan particulieren of aan andere, niet aan de publieke sector gelieerde instellingen. Voor bijna alle prestaties door een zorginstelling geldt echter een wettelijke vrijstelling van omzetbelasting. Voorts geldt een wettelijke vrijstelling voor aangevoerde diensten van samenwerkingsverbanden van instellingen die voor hun prestaties zijn vrijgesteld of geen ondernemer zijn. Tot slot geldt een beleidsmatige vrijstelling voor het structureel ter beschikking stellen van

<sup>1</sup> De regionale politiekorpsen zijn (publiek-rechtelijke) rechtsfiguren sui generis, het LSOP is een zelfstandige bestuursorgaan (ZBO) en het ITO zijn beide agentschappen.

<sup>2</sup> Zie bijvoorbeeld het kabinetsstandpunt inzake het toezicht in het publieke domein, Kamerstukken II 2001/02, 26 604, nr. 14 blz. 17–18. Zie ook de brief van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan de Tweede Kamer van 18 december 2000, Kamerstukken II 2000/01, nr. 26 345, nr. 51.

<sup>3</sup> Nota over de toestand van 's Rijksfinanciën (tekstgedeelte van de Miljoenennota 2002), Kamerstukken II 28 800, nr. 1, bijlage 2, De uitgaven en niet-belastingontvangsten 2000–2006, blz. 154–155.

personeel. Deze vrijstellingen worden toegelicht in de bijlage «Vrijstellingen in de Wet op de omzetbelasting 1968».

Voorzover een instelling dergelijke vrijgestelde prestaties verricht blijft heffing van omzetbelasting achterwege. Een instelling heeft dan echter ook geen recht op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting. Deze omzetbelasting vormt dan een kostenpost voor die instelling.

De omzetbelasting zou geen kostenpost meer vormen indien de genoemde vrijstellingen in de Wet op de omzetbelasting 1968 voor zorgprestaties zou worden beëindigd. De mogelijkheden voor de Nederlandse wetgever om deze vrijstellingen beëindigen zijn echter zeer beperkt. Deze vrijstellingen hebben namelijk een communautaire basis in Zesde BTW-richtlijn<sup>1</sup>. De vrijstellingen hebben in beginsel een verplichtend karakter, zodat het de lidstaten niet vrijstaat hiervan af te wijken. Over een prestatie belasting heffen waar de richtlijn een vrijstelling voorschrijft is dus niet toegestaan<sup>2</sup>.

De keuze tussen zelf doen en uitbesteden (en de versturende heffing van omzetbelasting daarbij) speelt in de zorgsector een beperkte rol. Deze keuze speelt bijvoorbeeld bij facilitaire diensten, zoals maaltijdverstrekking en administratieve diensten.

De prikkel tot het aangaan van constructies is in de zorgsector wel duidelijk zichtbaar. Zo maken sommige ziekenhuizen gebruik van zogenoemde roerendgoedconstructies. Daarbij wordt gewerkt met een (tussengeschoven) lichaam, zoals een commanditaire vennootschap of een stichting, die roerende zaken verhuurt aan het ziekenhuis<sup>3</sup>. Deze verhuur is belast met omzetbelasting waardoor het (tussengeschoven) lichaam de omzetbelasting in aftrek kan brengen die door derden in rekening wordt gebracht<sup>4</sup>. Wij achten het ongewenst dat in de collectief gefinancierde zorgsector gebruik wordt gemaakt van dergelijke constructies die uitsluitend worden opgezet om belastingheffing te ontwijken. In paragraaf 3 hebben we geschreven dat we van plan zijn om – na een verkregen machtiging daartoe van de Europese Commissie – te komen met een voorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 om de ongewenste verhuurconstructies effectief te kunnen aanpakken. Een dergelijke wijziging moet ook een effectieve aanpak mogelijk maken van de roerendgoedconstructies in de zorgsector.

De versturende werking van de omzetbelasting kan in beginsel ook spelen bij het inhuren of het onderling uitwisselen van personeel. Zoals in februari 2001 is geantwoord op schriftelijke vragen van het Tweede-Kamerlid Dankers, is het bij samenwerkende instellingen onder bepaalde omstandigheden mogelijk dat heffing van omzetbelasting achterwege blijft<sup>5</sup>. Daarbij is aangegeven dat dit punt onderwerp van gesprek is geweest met enkele (koepel)organisaties voor thuiszorg en verpleeg- en verzorgingshuizen. Daarbij is onder meer afgesproken dat die organisaties zouden (laten) onderzoek of – en zo ja, in welke gevallen – de bestaande mogelijkheden om de heffing van omzetbelasting achterwege te laten voldoende soelaas bieden voor de door hen gevoelde problematiek. Tot op heden hebben we geen definitieve rapportage van dit onderzoek ontvangen. Ook anderszins is ons niet gebleken dat de heffing van omzetbelasting leidt tot wezenlijke problemen bij het inhuren van zorgpersoneel<sup>6</sup>.

#### *Concluderende beschouwing*

Wij zien onvoldoende aanleiding tot het instellen van een BTW-compensatiefonds voor de zorgsector.

De afweging tussen zelf doen en uitbesteden (en de versturende werking van de omzetbelasting daarbij) speelt in de zorgsector namelijk slechts

<sup>1</sup> Artikel 13, A, eerste lid, onderdelen b, g en h van de Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag (nr. 77/388/EEG, PbEG nr. L 145 van 13 juni 1977).

<sup>2</sup> Wel biedt de richtlijn de lidstaten de mogelijkheid de toepassing van de onderhavige vrijstellingen te binden aan bepaalde voorwaarden, althans wanneer de desbetreffende prestaties niet worden verricht door publiekrechtelijke instellingen. Het gaat dan bijvoorbeeld om de voorwaarde dat de instellingen niet systematisch het maken van winst mogen beogen of om de voorwaarde dat de vrijstellingen niet mogen leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan belastingheffing zijn onderworpen. Zie artikel 13, A, tweede lid, onderdeel a, van Zesde BTW-Richtlijn. In het bijzonder in de zorgsector heeft Nederland gebruik gemaakt van de eerste voorwaarde. Verschillende prestaties in de zorgsfeer zijn alleen vrijgesteld als met deze prestaties geen winst wordt beoogd.

<sup>3</sup> Vgl. Hoge Raad 25 juli 2000, nr. 35 888, BNB 2000/307.

<sup>4</sup> Dergelijke constructies zijn vooral bij grote investeringsbedragen interessant vanwege het financieringsvoordeel dat wordt genoten. In een aantal gevallen wordt het voordeel vergroot door te werken met een relatief lage huurprijs.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2000/01, Aanhangsel, nr. 797, blz. 1653–1654.

<sup>6</sup> KPMG, BTW in de thuis- en ouderenzorg, maart 2002, blz. 14 e.v.

een beperkte rol; voornamelijk bij facilitaire en administratieve diensten. Bij de overweging niet te komen tot een BTW-compensatiefonds voor de zorgsector is van belang dat een eventueel compensatiesysteem voor de zorgsector uit overwegingen van eerlijke concurrentie niet beperkt zou kunnen blijven tot uitsluitend publieke partijen. Uit een oogpunt van staatssteun is het ook niet goed mogelijk om compensatie te beperken tot de binnenlandse partijen. Een compensatiesysteem voor binnenlandse en buitenlandse publieke en private partijen zal niet eenvoudig zijn vorm te geven.

Een effectieve aanpak van de omzetbelastingconstructies in de zorgsector lijkt mogelijk door een wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (na een verkregen machtiging van de Europese Commissie). Ons is (nog) niet gebleken dat de heffing van omzetbelasting leidt tot wezenlijke problemen bij het inhuren van zorgpersoneel. Mocht later blijken dat de heffing van omzetbelasting hier wel leidt tot belangrijke verstoringen, dan zijn we bereid de mogelijkheden te bezien van een gerichte aanpak van de omzetbelasting bij het inhuren van personeel in deze sector.

## 6. Onderwijs

Het onderwijs wordt in Nederland niet alleen aangeboden door (gemeentelijke) instellingen van openbaar en bijzonder onderwijs, maar bijvoorbeeld ook door commerciële instellingen. Nederland kent in totaal zo'n 9000 publiekgefinancierde onderwijsinstellingen, de meeste daarvan zijn gericht op het aanbieden van primair onderwijs of voortgezet onderwijs. Daarnaast wordt publiek gefinancierd onderwijs bijvoorbeeld verzorgd door regionale opleidingscentra, hogescholen, universiteiten en academisch ziekenhuizen.

Het primair onderwijs wordt nagenoeg geheel aangeboden door (gemeentelijke) instellingen van openbaar en bijzonder onderwijs. Voor het overige onderwijs is een duidelijke tendens zichtbaar naar meer concurrentie door particuliere onderwijsinstellingen. Het gaat hierbij ondermeer om instituten die afstandsonderwijs verzorgen en om buitenlandse instellingen, die daartoe soms samenwerken met bestaande Nederlandse onderwijsinstellingen.

De publieke financiering van het onderwijs loopt grotendeels via de begroting van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen en – wat betreft het onderwijs op het gebied van de landbouw – via de begroting van het ministerie van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij. Verder zijn de Nederlandse gemeenten financieel verantwoordelijk voor de huisvesting in het primair en voortgezet onderwijs. De totale begroting voor onderwijs van de twee genoemde departementen bedraagt circa € 19,5 miljard<sup>1</sup>. Hiervan wordt ruwweg 80 procent besteed aan het onderwijspersoneel. Met de financiering van de huisvesting van primair onderwijs en voortgezet onderwijs is een bedrag van circa € 2,3 miljard gemoeid. De financiering van de «binnenkant» van de onderwijs-huisvesting geschiedt via de begroting van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen (voor een bedrag van circa € 1,3 miljard). De «buitenkant» van de onderwijshuisvesting geschiedt door de gemeenten (voor een bedrag van circa € 1 miljard)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Nota over de toestand van 's Rijks financiën (tekstgedeelte van de Miljoenennota 2002), Kamerstukken II 28 800, nr. 1, bijlage 2, De uitgaven en niet-belastingontvangsten 2000–2006.

<sup>2</sup> In het primair en leerplichtig voortgezet onderwijs worden overigens ook vrijwillige financiële bijdrage verstrekt door ouders van de schoolgaande kinderen. Voor andere vormen van onderwijs worden verplichte financiële bijdragen gevraagd van de scholieren en studenten dan wel hun ouders.

### *Omzetbelasting bij onderwijsinstellingen*

Evenals bij de zorg geldt ook voor het onderwijs een verplichte vrijstelling voor activiteiten op het gebied van het aanbieden van onderwijs. Hetgeen daarover is geschreven in de paragraaf 5 «Zorg» is in beginsel van overeenkomstige toepassing op de onderwijssector. Zie hierover ook de bijlage «Vrijstellingen in de Wet op de omzetbelasting 1968».



In de onderwijssector speelt de keuze tussen zelf doen en uitbesteden van activiteiten (en de heffing van omzetbelasting daarbij) geen grote rol. De belangrijkste investeringen, zoals de bouw en het onderhoud van gebouwen, worden vrijwel altijd uitbesteed, zodat de omzetbelasting hierbij geen belangrijke afwegingsfactor is. De afweging tussen zelf doen en uitbesteden (en de versturende werking van de omzetbelasting daarbij) zal voornamelijk kunnen spelen bij facilitaire en administratieve diensten. De versturende werking van omzetbelasting kan ook een rol spelen bij beslissingen rond het inlenen van onderwijspersoneel. Daarbij is van belang dat het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen het tijdelijk inlenen en uitwisselen van personeel stimuleert, om onderwijspersoneel flexibel te kunnen inzetten. In de huidige systematiek leidt dit tot extra uitgaven voor omzetbelasting. Voor de gedeeltelijke bekostiging daarvan heeft het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen vorig jaar circa € 9 miljoen toegevoegd aan de begroting voor onderwijsinstellingen.

Wij hebben geen signalen ontvangen dat de heffing van omzetbelasting onderwijsinstellingen op dit moment leidt tot ongewenste fiscale constructies.

#### *Concluderende beschouwing*

Wij zien onvoldoende aanleiding tot het instellen van een BTW-compensatiefonds voor het onderwijs.

De afweging tussen zelf doen en uitbesteden (en de versturende werking van de omzetbelasting daarbij) speelt in het onderwijs slechts een beperkte rol; voornamelijk bij facilitaire en administratieve diensten. Verder hebben wij geen signalen ontvangen dat de heffing van omzetbelasting onderwijsinstellingen leidt tot ongewenste fiscale constructies. Voorts is ons (nog) niet gebleken dat de heffing van omzetbelasting leidt tot wezenlijke problemen bij het inhuren van onderwijspersoneel. Net als bij de zorgsector geldt dat als later mocht blijken dat de heffing van omzetbelasting hier wel leidt tot belangrijke verstoringen, we bereid zijn de mogelijkheden te bezien van een gerichte aanpak van de omzetbelasting bij het inhuren van personeel.

In deze bijlage wordt een toelichting gegeven op de vrijstellingen die bij de heffing van omzetbelasting gelden voor zorg- en onderwijsprestaties, prestaties van samenwerkingsverbanden en het structureel ter beschikking stellen van personeel.

### Relatie met Zesde BTW-richtlijn

De Nederlandse vrijstellingen in de zorgsector en in het onderwijs hebben een communautaire basis in de Zesde BTW-richtlijn<sup>1</sup>. De vrijstellingen hebben in beginsel een verplichtend karakter, in die zin dat het de lidstaten niet vrijstaat hiervan af te wijken. Over een prestatie belasting heffen waar de richtlijn een vrijstelling voorschrijft is niet mogelijk. Anders gezegd: Nederland kan een op de richtlijn gebaseerde vrijstelling niet buiten toepassing laten. Een en ander vloeit voort uit het harmonisatiekarakter van de richtlijn. Wel biedt de richtlijn de lidstaten de mogelijkheid de toepassing van de onderhavige vrijstellingen te binden aan bepaalde voorwaarden, althans wanneer de desbetreffende prestaties niet worden verricht door publiekrechtelijke instellingen. Het gaat dan bijvoorbeeld om de voorwaarde dat de instellingen niet systematisch het maken van winst mogen beogen of om de voorwaarde dat de vrijstellingen niet mogen leiden tot concurrentievervalsing ten nadele van commerciële ondernemingen die aan belastingheffing zijn onderworpen. In het bijzonder in de zorgsector heeft Nederland gebruik gemaakt van de eerste voorwaarde. Vele prestaties in de zorgsfeer zijn alleen vrijgesteld als met deze prestaties geen winst wordt beoogd.

De achterliggende gedachte bij de vrijstellingen voor zorgprestaties is de wens geen belasting te heffen op uitgaven in verband met leed of ziekte van mensen. Verder wordt het niet gewenst geacht om belasting te heffen bij verstrekkingen door inrichtingen die nagenoeg op één lijn staan met particuliere gezinshuishoudingen, zoals bejaardentehuizen en kindertehuizen. De onderwijsvrijstelling heeft een sociale, culturele en opvoedkundige achtergrond.

### Vrijstellingen voor zorgprestaties in de Wet op de omzetbelasting 1968

De vrijstellingen voor de zorgsector in de Wet op de omzetbelasting 1968 (die zijn gebaseerd op de Zesde BTW-richtlijn) hebben betrekking op de volgende prestaties.

- De verzorging en verpleging van in een inrichting (ziekenhuis, verzorgingstehuis, verpleegtehuis e.d.) opgenomen personen, alsmede het verstrekken van spijzen en dranken, geneesmiddelen en verbandmiddelen aan die personen, indien met die prestaties geen winst wordt beoogd.
- De diensten door artsen, verpleegkundigen, psychologen, tandtechnici, en dergelijke.
- Het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen.
- Geïndiceerde thuiszorg.
- De levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk.
- Andere leveringen en diensten door niet winstbeoogende instellingen, zoals kruisverenigingen, instellingen voor bestrijding van tuberculose en reumatiek, EHBO-instellingen, scholen voor langdurig zieke kinderen, instellingen voor verpleging, kraam- en gezinsverzorging, ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische instellingen, instellingen voor bejaardenzorg voor prestaties gericht op zelfstandig blijven wonen ouderen, en instellingen voor ambulante geestelijke zorg. Bepaalde prestaties zijn expliciet van de vrijstelling uitgezonderd; dit geldt onder meer voor het ter beschikking stellen van personeel.

<sup>1</sup> Zie artikel 13, A, eerste lid, onderdelen b, c, g en h (zorgsector) alsmede onderdeel i (onderwijs) van de Zesde BTW-richtlijn.

### **Vrijstellingen voor onderwijsprestaties in de Wet op de omzetbelasting 1968**

De vrijstellingen voor onderwijs in de Wet op de omzetbelasting 1968 (die zijn gebaseerd op de Zesde BTW-richtlijn) zien in essentie op de volgende prestaties.

- Het verstrekken van onderwijs door reguliere (uit openbare kas bekostigde) onderwijsinstellingen, vergelijkbare aangewezen onderwijsinstellingen en erkende particuliere onderwijsinstellingen. Onder het verstrekken van onderwijs wordt begrepen het afnemen van examens.
- Beroepsopleidingen.
- Ander algemeen vormend onderwijs, vergelijkbaar met regulier algemeen vormend onderwijs, met uitzondering van onderwijs met een vrijetijdskarakter of ter verwerving van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer.
- Onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar.
- Bepaalde leveringen en diensten door niet winstbeogende onderwijsverzorgingsinstellingen, zoals pedagogische centra, schoolbegeleidingsdiensten, instituten voor onderzoek van het onderwijs, toetsontwikkeling en leerplanontwikkeling.

### **Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de Wet op de omzetbelasting 1968**

De vrijstelling voor samenwerkingsverbanden in de Wet op de omzetbelasting 1968 (die zijn gebaseerd op de Zesde BTW-richtlijn) geldt alleen voor diensten aan de leden van het samenwerkingsverband. Voorwaarde is bovendien dat het samenwerkingsverband voor de verrichte diensten slechts terugbetaling vraagt van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven. Uitgezonderd worden het ter beschikking stellen van personeel, prestaties op het gebied van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen, diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van gebouwen, expertisewerkzaamheden en dergelijke in het kader van een verzekering of schadegevallen, het verlenen van bijstand bij de uitvoering van verplichtingen op grond van de Arbeidsomstandighedenwet. Binnen deze algemene voorwaarden zijn, voorzover hier van belang, de volgende prestaties vrijgesteld:

- Diensten van samenwerkingsverbanden van ziekenfondsen of kruisverenigingen, voorzover rechtstreeks nodig voor de door die instellingen verrichte prestaties.
- Diensten van samenwerkingsverbanden van verplegings- en verzorgingsinstellingen, voorzover rechtstreeks nodig voor de door die instellingen verrichte prestaties, met uitzondering van de wasverzorging en het verzorgen van de loonadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie.
- De verzorging van de administratie door samenwerkingsverbanden in het onderwijs.
- Diensten van samenwerkingsverbanden van andere personen of lichamen die prestaties verrichten die zijn vrijgesteld of waarvoor zij geen ondernemer zijn, met uitzondering van het verzorgen van de loonadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie.

### **Beleidsmatige vrijstelling voor structurele terbeschikkingstelling personeel**

In de Wet op de omzetbelasting 1968 en in de Zesde BTW-richtlijn is geen vrijstelling opgenomen voor de terbeschikkingstelling van personeel. Wanneer een ondernemer tegen een vergoeding personeel uitleent, is

over die vergoeding dus omzetbelasting verschuldigd. Het maakt daarbij geen verschil of de uitlening van personeel hoofdactiviteit is, zoals bij een uitzendbureau, of dat het een door organisatorische motieven ingegeven bijkomstige activiteit is van een niet-commerciële instelling die voor de hoofdactiviteiten onder een vrijstelling valt. Onder meer voor de gezondheidssector is echter goedgekeurd, dat onder voorwaarden de heffing van omzetbelasting achterwege blijft bij onderlinge terbeschikkingstelling van personeel op structurele basis. Deze faciliteit kan worden toegepast indien zich, in grote lijnen, de volgende situatie voordoet.

- Er is sprake van structurele terbeschikkingstelling aan een instelling die voor haar prestaties onder de voor de desbetreffende categorie gelden vrijstelling valt. Voor de gezondheidssector geldt deze voorwaarde ook voor de uitlenende instelling, in de sociaal-culturele sector kan de uitlener eventueel ook een ander zijn, bijv. een gemeentelijke werkgeversinstelling.
- De arbeidsovereenkomst tussen werknemer en uitlener wordt afgesloten voor onbepaalde duur, waarbij de inlenende instelling inhoudelijk betrokken is bij de sollicitatie van de werknemer.
- Hoewel uitgangspunt is dat bij één in de overeenkomst genoemde inlener wordt gewerkt, kan BTW-heffing ook achterwege blijven indien de werknemer, mits structureel, bij meer dan één instelling werkzaam is.
- De binnen de inlenende instelling geldende CAO of vergelijkbare rechtspositieregeling is ook op de ingeleende werknemer van toepassing.
- De vergoeding bedraagt niet meer dan de bruto-loonkosten van de werknemer, waarbij de uitlener overigens wel een redelijke vergoeding mag vragen voor zijn werkzaamheden in het kader van de uitlening. Uitlening op commerciële basis is dus uitgesloten.
- Bij beëindiging van de inlening draagt de inlenende instelling de verantwoordelijkheid voor de rechtsgevolgen van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst met de werknemer.

Materieel is de positie van de inlenende instelling in dergelijke situaties welhaast die van werkgever.

De heffing van omzetbelasting kan niet achterwege blijven bij andere vormen van inlening, bijvoorbeeld bij de flexibele inzet van personeel bij verschillende (niet gelieerde) instellingen, omdat dit tot ernstige concurrentievervalsing zou leiden in de richting van de commerciële uitzendbranche.

In het verleden is aangegeven dat een vergelijkbare regeling zou kunnen worden getroffen voor andere vrijgestelde sectoren, indien daaraan behoefte zou blijken te bestaan. Gedacht kan worden aan het onderwijs. Tot op heden is echter vanuit het onderwijs geen verzoek in die richting gedaan.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Wel bestaat er een faciliteit voor het buiten de BTW-heffing laten van bruto-loonbedragen die een school doorberekent aan een andere werkgever in verband met de tijdelijke functie-ervulling van één van haar leerkrachten bij die andere werkgever. Deze faciliteit ziet eigenlijk op de terbeschikkingstelling van personeel bij herstructurering van publiek-rechtelijke lichamen, maar is mede van toepassing verklaard op het niet-publiekrechtelijke deel van de onderwijssector. Besluit van 21 maart 1995 nr. VB/952 (V-N 1995 blz. 1243 pt. 21, FED 1995/356), laatstelijk gewijzigd op 31-7-2000 nr. RTB/2000/1326 (mededeling 36, NTFR nr. 34 2000/1252).