

### Inleiding

Declaraties aan derden betreft een werkstroom die voortkomt uit de BTW-regels: prestaties waarvoor de publiekrechtelijke rechtspersoon BTW-ondernemer is.<sup>1</sup> Deze prestaties betreffen hoofdzakelijk prestaties die, wanneer de publiekrechtelijk rechtspersoon deze zelfstandig zou uitoefenen, zouden kwalificeren als het handelen als overheid in de zin van de BTW door een waterschap, provincie, gemeente of het Rijk, maar die om bijvoorbeeld efficiency redenen gezamenlijk worden opgepakt. Hierbij treedt één penvoerder op als opdrachtgever, mede namens de andere (mede)overheden. De kosten die de penvoerder in rekening gebracht krijgt, welke voor rekening van een van de andere overheden horen te komen, worden door de penvoerder doorberekend aan die andere overheid.

### Casus

Met behulp van het volgende voorbeeld behandelen wij een aantal vragen die bij declaraties aan derden zijn gesteld.

#### *Voorbeeld: reconstructie van een provinciale weg*

Reconstructie van een provinciale weg door een aannemer c.q. aannemersconsortium, waarbij eveneens aansluitingen met en delen van de gemeentewegen worden gereconstrueerd en aangelegd. De provincie is penvoerder van dit project. Op basis van een overeenkomst tussen provincie en gemeente geeft de gemeente toestemming om aanpassingen aan haar wegen te laten doen en wordt tussen partijen overeengekomen dat de, door de aannemer aan de provincie in rekening gebrachte, kosten met betrekking tot deze aanpassingen één op één – zonder opslag – doorberekend mogen worden aan de gemeente (zogenoemde declaraties aan derden).

#### *1. Onderneming*

Vraag:

Is er sprake van een onderneming indien de provincie een provinciale weg laat reconstrueren en hierbij geen aansluitingen met gemeente- en/of rijkswegen dan wel opritten van derden aanlegt? Voor de beantwoording van deze vraag gaan wij ervan uit dat de reconstructie van de weg voor de provincie als één activiteit (of cluster van activiteiten) kan worden aangemerkt.

Antwoord:

Deze activiteit dient te worden getoetst aan de ondernemingscriteria. In het geval van “onderhoud aan of aanleg van de eigen provinciale infrastructurele voorzieningen” is er sprake van het aanleggen en/of onderhouden van een zogenoemd zuiver collectief goed. Er is in dit geval geen sprake van deelname aan het economisch verkeer, vanwege het gebrek aan een individueel aanwijsbare afnemer (eenieder profiteert).<sup>2</sup>

#### *2. Project en onderneming*

Vraag:

Vormt elk project, waarvan deze reconstructie er één is, een separate onderneming voor de Vpb?

Antwoord:

Als eerste stap dient te worden beoordeeld of er sprake is van een of meerdere (zelfstandige) activiteit(en). Daarna dient te worden beoordeeld of er sprake is van activiteiten die onlosmakelijk met elkaar verweven zijn of dat er andere indicaties zijn op basis waarvan de activiteiten geclusterd kunnen worden (zie stap 2 afbakeningsschema) en de activiteiten daarom geclusterd worden voor de

<sup>1</sup> Ondernemers btw in de financiële administratie.

<sup>2</sup> Als deze activiteit plaatsvindt in het kader van een grondexploitatie (GREX), dan moet beoordeeld worden of deze wellicht bij beoordeling van de GREX moet worden meegenomen.

ingang van de ondernemingstoets ([Schema Afbakening](#)). In het geval van de reconstructie van een provinciale weg, zoals hierboven beschreven, is er waarschijnlijk sprake van meerdere activiteiten. Op basis van de feiten en omstandigheden dient dan beoordeeld te worden of de activiteiten geclusterd de ingang vormen voor de ondernemingstoets. Indien, vanuit de provincie bezien, de reconstructie of aanleg van een provinciale weg en gemeenteweg gezamenlijk onderdeel zijn van één project, waarbij de werkzaamheden worden verricht door dezelfde aannemer(s), tegen dezelfde prijs per eenheid en aangestuurd door dezelfde ambtenaren vanuit de provincie (c.q. dezelfde eindverantwoordelijken), worden beide activiteiten gezamenlijk beoordeeld voor de ondernemingstoets. Wanneer echter sprake is van, vanuit de provincie bezien, één project, maar verschillende aannemers, een afwijkende prijsvoering voor de werkzaamheden, een afwijkende planning en aansturing door verschillende personen binnen de provincie, worden de reconstructie van provinciale weg en gemeenteweg niet gezamenlijk beoordeeld voor de ondernemingstoets.

### *3. Uitbesteden aan aannemers of als publiekrechtelijk lichaam zelf uitvoeren*

Vraag:

Is het voor het beoordelen van de deelname aan het economisch verkeer relevant om onderscheid te maken tussen een provincie die de werkzaamheden laat verrichten door een aannemer c.q. een aannemersconsortium of zelf uitvoert?

Antwoord:

Wanneer een provincie haar eigen infrastructurele voorzieningen reconstrueert, is dit voor de beoordeling van deelname aan het economisch verkeer niet relevant. Wanneer de provincie ook zelf de gemeentewegen reconstrueert, is er wel sprake van deelname aan het economisch verkeer. Indien een provincie de werkzaamheden laat verrichten door een aannemer (c.q. aannemersconsortium), maken de reconstructiewerkzaamheden sec geen deel uit van de af te bakenen onderneming bij de provincie. Maar wanneer de provincie de gemeentewegen laat reconstrueren dan leidt de regievoering (penvoerderschap) wel tot deelname aan het economisch verkeer.

### *4. Uitbesteden van werkzaamheden*

Vraag:

Is er sprake van een onderneming indien de provincie, als opdrachtgever, de provinciale weg laat reconstrueren en hierbij tevens aansluitingen met of delen van gemeentewegen laat aanleggen/reconstrueren? We gaan er hierbij vanuit dat de provincie de kosten doorberekend aan de gemeente.

Antwoord:

Er is in dit geval sprake van deelname aan het economisch verkeer door de provincie. Er dient beoordeeld te worden of er vanuit fiscale zin een kostendekkende vergoeding ontvangen wordt. Omdat er slechts een doorberekening van de kosten (van de aannemer) plaatsvindt, wordt maximaal een kostendekkende vergoeding ontvangen en is er geen sprake van het beogen van winst of het behalen van overschotten.<sup>3</sup>

### *5. Project wordt uitgevoerd door één aannemer*

Vraag:

Wanneer de provincie naast de doorbelaste daadwerkelijk toe te rekenen kosten nog een additionele betaling ontvangt vanuit de gemeente om tekorten op het betreffende project te financieren, hoe

---

<sup>3</sup> Indien er wel overschotten worden behaald kan van rechtswege een objectvrijstelling van toepassing zijn.

dient een dergelijke betaling dan voor Vpb-doeleinden gekwalificeerd te worden op het niveau van de provincie? Voor de beantwoording van deze vraag gaan wij ervan uit dat in het onderhavige voorbeeld, vanuit de provincie gezien, de reconstructie van provinciale weg en gemeenteweg als gezamenlijk onderdeel van één project aan te merken zijn, waarbij de werkzaamheden worden verricht door dezelfde aannemer(s), tegen dezelfde prijs per eenheid en worden aangestuurd door dezelfde ambtenaren vanuit de provincie.

Antwoord:

In dit geval worden beide activiteiten gezamenlijk beoordeeld voor de ondernemingstoets. Er dient te worden beoordeeld of de additionele betaling direct samenhangt met het project en de daaraan ten grondslag liggende overeenkomst tussen de gemeente en de provincie. Voor Vpb-doeleinden zijn deze betalingen toerekenbaar aan het project, ervan uitgaande dat er een causaal verband is met het project. Het maakt daarbij voor de beoordeling van het winststreven in beginsel geen verschil of deze bijdrage plaatsvindt in de vorm van een subsidie of anderszins. Bij de provincie worden deze ontvangen betalingen daarom als omzet meegenomen voor de beoordeling of sprake is van een winststreven. Als er echter voor de geclusterde “ondernemingsactiviteit” nooit een overschot behaald wordt, is er geen sprake van winst.

Dit praktijkvoorbeeld heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting en beoogt de overheidsondernemingen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van dit praktijkvoorbeeld door de overheidsondernemingen, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet.