

## BTW en Waterleiding \*)

Het ontwerp van Wet op de Omzetbelasting 1968 heeft reeds vele gevoelens van onlust gewekt. Dit blijkt onder meer uit een beschouwing van een kamerverslaggever over de behandeling van dit ontwerp in de Tweede Kamer. Hij schreef: „Amorf lijkt de massa die BTW heet. Zij rolde traag voort en heeft werkelijk de eindstreep gehaald”.

De kwalificatie „amorf” is, dunkt mij, in hoofdzaak te wijten aan de stroom van amendementen op dit wetsontwerp. Het ontwerp is in opzet eenvoudig en overzichtelijk en gezegd kan worden dat de aangenomen amendementen daar niet in belangrijke mate afbreuk aan hebben gedaan.

Het viel overigens te verwachten dat het ontwerp door de Tweede Kamer zou worden aangenomen. De verzuchting van bovenaangehaalde verslaggever, dat zij werkelijk de eindstreep heeft gehaald, lijkt daarom enigszins overtrokken. Nederland had zich immers in EEG-verband verplicht tot het aanvaarden van een dergelijk systeem. Deze verplichting met de daaraan voorafgegane geschiedenis kan als volgt worden weergegeven.

In 1957 werd het Verdrag van Rome gesloten. In dit verdrag stelden de EEG-landen zich blijkens artikel 2 onder meer tot taak „door het instellen van een gemeenschappelijke markt en door het geleidelijk nader tot elkaar brengen van het economisch beleid van de Lid-staten te bevorderen de harmonische ontwikkeling van de economische activiteit binnen de gehele gemeenschap, een gestadige en evenwichtige expansie, een grotere stabiliteit, een toenemende verbetering van de levensstandaard, en nauwere betrekkingen tussen de in de Gemeenschap verenigde Staten”.

Het uitvoerend hoofdorgaan van de Europese Economische Gemeenschap, de Europese Commissie, kreeg daartoe onder meer in artikel 99 van voornoemd Verdrag tot taak te onderzoeken: „op welke wijze de wetgevingen van de verschillende Lid-Staten met betrekking tot de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, met inbegrip van de compensatiemaatregelen welke van toepassing zijn op de handel tussen de Lid-Staten, in het belang van de gemeenschappelijke markt kunnen worden geharmoniseerd. De Commissie dient voorstellen in bij de Raad enz.”.

Uit deze voorstellen zijn een drietal Richtlijnen voortgekomen van de Raad van de EEG betreffende de harmonisatie van de omzetbelastingwetten van de Lid-Staten. In de eerste richtlijn verplichtten zich de EEG-landen om uiterlijk op 1 januari 1970 omzetbelasting te gaan heffen naar het stelsel van de toegevoegde waarde. In de tweede richtlijn zijn de grondbeginselen van dit stelsel omschreven. In de derde richtlijn, eerst onlangs gereedgekomen, zijn bepalingen

### SUMMARY

#### Value Added Tax and water in the Netherlands

One year after the introduction in Germany of the „Mehrwertsteuer” and in France of the „Taxe sur la valeur ajoutée”, on January 1th 1969 in Holland a new purchase tax will come into force as a consequence of the membership of the Netherlands of the Euromarket. It is the so called „Value Added Tax”.

Just as at present this tax will charge the deliveries and services of the undertakings as well as the import of goods. However the undertaking being liable for 12 % (general rate) or 4 % (e.g. for supplying water) of the work performed, is allowed to deduct the purchase-tax, due on behalf of the incoming performance.

According to this system the tax is realised at the very moment of performance to the consumer. The deduction mentioned above leads consequently to a full freedom of turn-over-tax duty in the preliminary production-links.

opgenomen betreffende de landbouw. Nederland had ten tijde van de behandeling in de Tweede Kamer dus vrijwel geen keus meer ten aanzien van het te volgen systeem van omzetbelastingheffing.

De thans nog geldende Wet op de Omzetbelasting 1954 heft omzetbelasting volgens het zogenaamde cascadesysteem. Dit houdt in dat in elke fase van het productie- en distributieproces over de volle waarde van de goederen- en dienststroom belasting wordt geheven.

Deze belasting wordt bij fabrikanten naar een hoger percentage geheven dan bij dienstverrichters en bij deze laatste categorie ondernemers weer naar een hoger percentage dan bij handelaren. Er bestaat — en dit is een inbreuk op het cascadesysteem — een vrijstelling voor de kleinhandel.

Dit systeem van heffing maakt het niet mogelijk om de omzetbelastingdruk op een artikel nauwkeurig te bepalen — hetgeen voor het bepalen van compenserende heffingen respectievelijk van de terug te geven belasting bij im- c.q. export bezwaren oplevert — het brengt verder mee dat een langere productie- c.q. distributieweg tot een hogere belastingdruk leidt dan een kortere weg en het betekent ook dat kapitaalintensieve prestaties zwaarder worden belast dan arbeidsintensieve prestaties.

De ondoorzichtigheid van dit stuk belastingwetgeving alsmede de daarmede samenhangende noodzaak tot correcties bij in- en uitvoer maken het ten enenmale ongeschikt om in een Europees verband gebruikt te worden. Bij het thans gekozen systeem van heffing over de toegevoegde waarde liggen deze problemen veel eenvoudiger.

Het ontwerp van de wet op de omzetbelasting komt op een aantal punten overeen met de thans vigerende omzetbelastingwetgeving. De belasting wordt bijvoorbeeld ook straks alleen geheven van ondernemers (ondernemer is volgens artikel 7 ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent) die leveringen en/of diensten verrichten en ter zake van de invoer van goederen. Het begrip levering, omschreven in artikel 3, komt verder in belangrijke mate overeen met het „oude” begrip levering. Er is voorts ook geen grote verschuiving opgetreden bij het bepalen van de aan een lagere druk te onderwerpen goederen en diensten. Zo is water, dat thans bij levering is vrijgesteld en waarop dus alleen de voordruk rust, in het onderwerpelijke wetsontwerp opgenomen onder de 4 % goederen.

Het verschil in systeem van heffing tussen de beide belastingstelsels is evenwel zeer groot. Ik hoop daaraan in deze kring van thans vrijgestelde ondernemers weinig aandacht te besteden en meen in hoofdzaak te kunnen volstaan met het aangeven van de algemene lijn van de komende wet. Daarna

\*) Lezing gehouden op de jaarvergadering van de VEWIN op 26 juni 1968 te Utrecht.

zal ik op een aantal punten wat dieper ingaan en daarbij, voor zover mogelijk van belang, wijzen op enige bepalingen die in het door de Tweede Kamer aangenomen ontwerp anders zijn geregeld dan aanvankelijk was voorgesteld door de regering.

Leveringen en diensten (invoer laat ik verder buiten beschouwing) worden onderworpen aan een algemeen tarief van 12 % of aan een verlaagd tarief van 4 %. Hieruit volgt reeds dat, anders dan thans, het onderscheid tussen leveringen en diensten straks van vrijwel geen belang meer is. De belasting wordt berekend over een bedrag, exclusief de omzetbelasting (dat is ook anders dan voorheen) en moet, voor zover aan ondernemers wordt geleverd, afzonderlijk op de factuur worden vermeld.

Artikel 4 omschrijft diensten als prestaties tegen vergoeding, andere dan leveringen. Artikel 3 noemt als levering onder andere: (a) eigendomsverdracht van goederen ingevolge een overeenkomst en (g) het beschikken over goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, ten gevolge waarvan deze het bedrijfsvermogen van een ondernemer verlaten. Er zijn, zoals uit de letteraanduiding volgt, nog een aantal gevallen van levering in de zin van de omzetbelastingwetgeving (zoals bijvoorbeeld de oplevering van een werk in onroerende staat) maar die zijn in dit verband van minder belang.

De eerstgenoemde vorm van levering is de gewone levering uit het burgerlijk recht en is ook de meest voorkomende vorm van levering in de omzetbelastingwetgeving. Het vermelde beschikken over goederen brengt geen eigendomsverdracht mee en doet zich bijvoorbeeld voor wanneer de eigenaar van een éénmanszaak goederen aan de zaak onttrekt ten behoeve van zijn gezin. Deze bepaling geldt dus voor de kruidenier die etenswaren aan zijn zaak onttrekt, voor de textielhandelaar die zijn gezin uit eigen voorraden kleding verschaft enz. Deze bepaling zal ook een rol spelen bij gemeentelijke waterleidingbedrijven, wanneer zij instellingen van de gemeente van water voorziet.

De omzetbelasting wordt (artikel 8) in het algemeen berekend over de vergoeding en dit is, tenzij meer wordt voldaan, het totale bedrag dat ter zake van de prestatie in rekening wordt gebracht. Uit deze omschrijving volgt dat een subjectieve prijs wordt gehanteerd en dat met name dus niet bezien wordt of de prijs soms door abnormale omstandigheden is beïnvloed. Dit betekent overigens niet dat een ondernemer nu maar omzetbelastingvrij geschenken aan vrienden kan aanbieden. In een dergelijk geval zal namelijk niet de eigendomsverdracht ingevolge overeenkomst de basis van heffing vormen, maar het beschikken anders dan voor bedrijfsdoeleinden (de hiervoor aangeduide letter g van artikel 3 wordt dan gehanteerd). De omzetbelasting wordt als dan, op grond van artikel 8, 4e lid, geheven over de aanschaffings- of de voortbrengingskosten.

U ziet dat in de hiervoor gestelde carnet niet de in artikel 3 eerstvermelde levering de basis van heffing vormt, maar de levering die zich, chronologisch gezien, het eerst voordoet. onder de huidige wet is dat anders; daar gaat een eerdergenoemde levering op grond van een wettelijke bepaling voor één die daarna is opgenomen.

Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en van diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting op ingekomen prestaties. Het gaat daarbij niet om ingekomen prestaties die betrekking hebben op bepaalde leveringen en diensten, maar om prestaties in het tijdvak van levering of dienst. In opzet gaat het om alle ingekomen prestaties (dus bijvoorbeeld ook om kosten van research, organisatieonderzoeken, accountantskosten, enz.) in het tijdvak van aangifte. Vermeld zij nog dat, evenals op het ogenblik, betaalde belasting zal worden teruggegeven wanneer de vergoeding waarover de belasting is berekend, niet zal worden ontvangen.

Een en ander laat zich als volgt schetsen.

In artikel 35 wordt de verplichting opgelegd tot het uitreiken van facturen binnen 15 dagen na afloop van de

maand waarin de leveringen of de diensten aan ondernemers zijn verricht. Op het moment van uitreiking van de factuur ontstaat ingevolge artikel 13 de belastingschuld; deze schuld ontstaat voor wat betreft prestaties aan niet-ondernemers op het moment van de levering of de dienst. De verschuldigde belasting dient ingevolge artikel 19 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te worden voldaan binnen één maand na het tijdvak van verschuldigd worden. Leveringen van water aan ondernemers in januari 1969, waarvoor op 10 februari 1969 de facturen worden uitgeschreven, dienen dus in de aangifte over februari 1969 te worden begrepen. In deze aangifte horen ook thuis de leveringen in februari aan niet-ondernemers ook al wordt daarvoor bijvoorbeeld eerst in maart de factuur uitgeschreven. Aangifte van de in februari verschuldigd geworden belasting dient in maart te geschieden. Op de over de omzet berekende belasting kan voor het bepalen van het aan de fiscus te betalen bedrag in mindering worden gebracht de omzetbelasting die voorkomt op in februari ingekomen facturen. De door de leverancier van het waterleidingbedrijf verschuldigd geworden belasting wordt derhalve in de maand van betaling daarvan, door laatstgenoemde in mindering gebracht. De goederen liggen mitsdien bij de ondernemer — anders dan nu — belastingvrij.

Het kan voorkomen, bijvoorbeeld als gevolg van aanzienlijke investeringen, dat de in aftrek te brengen belasting het bedrag van de belasting over de omzet overtreft. In dat geval wordt een negatieve aangifte ingediend. Het daarop voorkomende eindbedrag zal dan, zoals de Minister zal voorstellen aan de Inspecteur, binnen een maand worden gerestitueerd.

De uit te reiken factuur moet blijkens genoemd artikel 35, naast een aantal ook overigens op te nemen gegevens, afzonderlijk de belasting vermelden die op de levering of de dienst rust. Deze bepaling leidt er, in samenhang met de berekening van de belasting over de nettoprijs, toe dat de omzetbelasting ook administratief een apart leven gaat leiden. De vraag kan worden gesteld of een en ander geen administratieve moeilijkheden zal gaan opleveren bij bedrijven die zowel aan particulieren als aan ondernemers leveren, dus bijvoorbeeld bij uw bedrijven. Aan particulieren behoeft de omzetbelasting immers niet afzonderlijk in rekening te worden gebracht. Moeilijkheden behoeven, dunkt mij, niet gevreesd te worden wanneer aan particulieren een op dezelfde wijze ingerichte factuur kan worden gezonden als waartoe de belastingplichtige ten aanzien van afnemende ondernemers verplicht is. De aparte vermelding van omzetbelasting zal bij waterleidingbedrijven als regel op weinig moeilijkheden stuiten als gevolg van het feit dat het gaat om één produkt, één belastingtarief, betrekkelijk vaste basisprijzen en een constante kring van afnemers. De leverancier van water behoeft zich bij deze handelwijze ook niet af te vragen of zijn afnemer als ondernemer dan wel als niet-ondernemer betreft. Dat is weliswaar een probleem dat in hoofdzaak de afnemer regardeert. Maar in een aantal gevallen dient de leverancier te weten of zijn afnemers al dan niet ondernemer zijn.

De in het algemeen geldende wettelijke bepalingen zijn met het vorenstaande wel in grote lijnen geschetst. De behandeling van de BTW is daarmee echter niet afgesloten. De overgangsbepalingen zijn namelijk nog niet aan de orde gekomen en deze zijn toch van eminent belang.

Zoals bekend, vormen budgettaire problemen een overwegend bezwaar om de oude omzetbelasting geheel te restitueren. Besloten is nu om wel de 1200 miljoen gulden aan omzetbelasting die drukt op de voorraden, terug te geven, maar de 5 miljard op de bedrijfsmiddelen zal niet ter beschikking van het bedrijfsleven kunnen komen. Om de repercussies op het bedrijfsleven zo gering mogelijk te doen zijn, heeft men een aantal maatregelen moeten treffen van ingrijpende betekenis.

Alvorens daarop in te gaan, meen ik er goed aan te doen

te trachten om aan te geven over welke goederen nu wel en waarover geen omzetbelasting zal worden teruggegeven. Te begrijpen is dat daarover tijdens de kamerdebatten aanzienlijke verschillen van inzicht bestonden. De kamerleden stonden een beperkt begrip bedrijfsmiddel — dus een groter aantal goederen waarover teruggaaf kan worden gevraagd — voor, terwijl de Staatssecretaris aansluiting zocht bij de onderscheiding tussen grond- en hulpstoffen respectievelijk bedrijfsmiddelen in de huidige wetgeving. Laatstgenoemde stelt dat onder bedrijfsmiddelen vallen: „alle goederen die voor het drijven van de onderneming worden gebruikt, met uitzondering van de grond- en hulpstoffen, de veevoeders en de éénmalige verpakkingsmiddelen”. De Staatssecretaris acht met name potloden en dergelijke die door de ondernemer worden gebruikt, bedrijfsmiddel. Wanneer grondstoffen worden omschreven als goederen die in het te leveren produkt opgaan (daar dus deel van gaan uitmaken) en hulpstoffen als stoffen die in een eenmalig proces bij de produktie worden verbruikt, dan laat zich horen dat het begrip bedrijfsmiddelen naar het oordeel van het kabinet ruim geïnterpreteerd dient te worden.

Ik wijs hierbij ook nog op het eindverslag van de Vaste Commissie voor Financiën, vastgesteld op 18 juni 1968, waarin als antwoord van de Staatssecretaris op een desbetreffende vraag is vermeld: „Het begrip bedrijfsmiddel vertoont enkele verschillen met dat zelfde begrip in de inkomsten belasting. Het dient te worden uitgelegd binnen het kader van de doelstellingen van de omzetbelasting. Binnen de omzetbelasting is vanaf de invoering in 1934 onderscheid gemaakt tussen enerzijds grond- en hulpstoffen, éénmalige verpakkingsmiddelen, meststoffen, veevoeders en zaden en anderzijds alle andere goederen. Deze andere goederen worden in het wetsontwerp aangeduid als „bedrijfsmiddelen”. Naaimachinaalden bijvoorbeeld vormen bij de fabrikant van naaimachines derhalve grondstoffen, bij de kledingindustrie dienen zij evenwel als bedrijfsmiddelen te worden beschouwd. De Staatssecretaris is overigens wel bereid zodanige maatregelen te treffen, dat indien een ondernemer in een bepaald jaar voor minder dan f 2000,— aan bedrijfsmiddelen aanschafft, de overgangsregeling geen toepassing vindt, dan wel (en een dergelijke regeling zou in plaats van de genoemde kunnen komen) bedrijfsmiddelen met een relatief geringe waarde van de overgangsregeling uit te sluiten”.

Ik breng hierbij verder nog onder uw aandacht dat door de Tariefcommissie, de hoogste rechter nu en straks in omzetbelastingaangelegenheden, als hulpstoffen worden aangemerkt stoffen welke bij de vervaardiging van goederen nodig zijn, doch die daarin niet worden opgenomen, zoals bijvoorbeeld smeermiddelen, olie, gas en poetsmiddelen. Dus geen voorwerpen (behoudens uitzonderingen), maar stoffen. Gereedschappen, filterplaten e.d. kunnen mitsdien niet als hulpstoffen worden aangemerkt. Het eenmalig gebruik staat, zoals reeds gezegd, op de voorgrond.

Het vorenstaande komt er naar mijn mening met betrekking tot uw bedrijven op neer, dat de teruggaaf van „oude” omzetbelasting in hoofdzaak de omzetbelasting op het voorradige, voor consumptie geschikt water omvat. Met name buizen enz., die gebruikt zullen worden voor uitbreiding, c.q. voor herstel van het eigen waterleidingnet, moeten mijns inziens als bedrijfsmiddel worden aangemerkt. Bedacht dient overigens nog te worden dat de teruggaaf alleen voor ongebruikte goederen wordt verleend.

Op basis van de uitvoer vóór 1 januari 1968 zou aan waterleidingbedrijven 0,6 % omzetbelasting worden gerestitueerd over de binnenlandse verkoopprijs van water c.q. over de inkoopprijs bij uitvoer door handelaren, wanneer water ook de enige grondstof van dit produkt is en er belaste hulpstoffen (bijvoorbeeld elektriciteit) bij de fabricage zijn gebruikt. Dit percentage zou toenemen tot 1,2 % wanneer naast belaste hulpstoffen en water ook nog een belaste grondstof zou worden gebruikt. Bij een grondstof voor water valt onder andere te denken aan fluor. De binnenlandse verkoop-

prijs is de prijs af-fabriek, dus exclusief transportkosten. Het zal waarschijnlijk ook mogelijk zijn om in plaats van naar de vóór 1 januari 1968 geldende exportpercentages, teruggaaf te vragen, met behulp van globale tarieven. Van de hoogte daarvan is nog niets bekend.

De teruggaaf over de voorraden kan onmiddellijk na 1 januari 1969 worden gevraagd; de betaalbaarstelling zal over 4 kwartalen worden verdeeld, te beginnen per 1 juli 1969. Het gaat bij het vorenstaande om water gereed voor levering. Met betrekking tot halfprodukten zal mogelijk gestreefd worden naar een meer direkte bepaling van de werkelijke omzetbelastingdruk.

Het niet-verlenen van teruggaaf van omzetbelasting op bedrijfsmiddelen heeft ook gevolgen voor de na 31 december 1968 betrokken bedrijfsmiddelen. Ten einde een kopersstaking te voorkomen, mag namelijk de omzetbelasting op de in de jaren 1969, 1970 en 1971 betrokken bedrijfsmiddelen slechts gedeeltelijk in aftrek worden gebracht. In 1969 mag 30 % van de omzetbelasting op de in dat jaar ontvangen bedrijfsmiddelen in mindering worden gebracht, in 1970 60 % en in 1971 90 %. De b.t.w. werkt voor wat de in de drie jaren geleverde bedrijfsmiddelen betreft, dus nog niet volledig.

Deze beperking van de aftrek van voorbelasting brengt ook belastingheffing mee wegens het beschikken over zelfvervaardigde bedrijfsmiddelen. Dat is juist gezien van de wetgever. Het is immers redelijk om, nu in de vermelde jaren ingekochte bedrijfsmiddelen niet geheel belastingvrij in gebruik genomen kunnen worden, het gebruik van zelfvervaardigde bedrijfsmiddelen evenmin buiten de belastingheffing te laten.

Een waterleidingbedrijf dat bijvoorbeeld in 1969 uit in dat jaar gekochte stenen een eigen bedrijfsgebouw plaatst, zal op grond van artikel 3, 1, h, van de wet Omzetbelasting 1968, 12 % omzetbelasting moeten aangeven over de voortbrengingskosten van het gebouw en kan daarop 30 % in mindering brengen. Vanzelf mag in dat geval ook de omzetbelasting over de ingekochte stenen, specie enz. in mindering worden gebracht.

Na overweging van het vorenstaande rijst bij u ongetwijfeld opnieuw de vraag of de prijs van het water na 1 januari 1969 omlaag of omhoog moet gaan. De exclusief-prijs zal in verband met het minder met omzetbelasting belast zijn van de grond- en hulpstoffen wellicht een dalende tendenz vertonen — hetgeen uiteraard voor de afnemende ondernemers plezierig zal zijn en, naar moet aangenomen, ook tot uitdrukking zal komen bij de kostprijsberekening door deze afnemers. Maar ten aanzien van de inclusief o.b.-prijs lijkt een dergelijke tendenz op korte termijn minder waarschijnlijk. Weliswaar heeft de Staatssecretaris op vragen van de heer Bakker zich in deze zin uitgelaten, maar bedacht kan worden dat het daarbij niet alleen om water ging, maar ook om gas en elektriciteit en voorts kan worden overwogen dat het gestelde mogelijk bedoeld is op langere termijn en met name dus na de uitwerking van de overgangsregelen inzake bedrijfsmiddelen. Na 1971 kunnen bedrijfsmiddelen vrij van belasting worden gebruikt. Op deze goederen moet nu rekening worden gehouden met een o.b.-druk van 8 à 10 %. De Staatssecretaris heeft later ook gezegd dat de gevolgen van de BTW voor de prijs van water nog niet konden worden overzien.

Het vorenstaande is niet op alle punten compleet. Dat kan in zo korte spreektijd ook moeilijk! Het onvolledig zijn houdt verder verband met het ontbreken van uitvoeringsbepalingen. Deze kunnen echter binnen enkele maanden tegemoet worden gezien. In het laatste kwartaal van dit jaar kunt u voorts, indien u daartoe de wens op een aan u te zenden vragenformulier kenbaar maakt, een voorlichtingsbezoek ontvangen van een ambtenaar van de belastingdienst. Ik hoop niettemin voorshands, u enigermate behulpzaam te zijn geweest bij het vertrouwd raken met een ongetwijfeld belangrijk stuk belastingrecht.