

BIJLAGE – Nadere uitwerking samenwerkingsverbanden en btw-wetgeving

Zoals het er nu naar uit ziet worden als gevolg van de drie grote decentralisaties in het sociale domein per 1 januari 2015 nieuwe taken bij de gemeenten ondergebracht.

Algemeen

In het algemeen is – kort gesteld – de volgende basis relevant. Bij alle activiteiten die gemeenten gaan (laten) ontplooiën, kan btw-heffing een rol spelen. Btw wordt geheven over de vergoeding voor (in beginsel) leveringen en diensten (prestaties) die als btw-ondernemer in het economisch verkeer worden verricht. Hierbij moet worden gedacht aan prestaties die ook door private (markt)partijen kunnen worden verricht. Enerzijds betekent dit dat een gemeente over de vergoeding die zij voor die prestaties ontvangt btw moet berekenen en via haar btw-aangifte moet voldoen. Als een gemeente evenwel niet handelt als btw-ondernemer (c.q. overheid), dan is zij over ontvangen bedragen geen btw verschuldigd. Dit geldt ook voor prestaties die een gemeente intern (dus binnen de eigen organisatie) verricht. Ook dan is btw-heffing niet aan de orde.

Voor de btw die aan een gemeente wordt gefactureerd ter zake van ingekochte prestaties van (andere) (markt)partijen betekent dit het volgende. Voor zover de gemeente de ingekochte prestaties gebruikt voor niet-ondernemers- of overheidshandelingen, kan zij deze btw in beginsel compenseren bij het BTW-compensatiefonds. Dit recht op compensatie wordt in bepaalde gevallen echter uitgesloten, bijvoorbeeld als het gaat om btw op kosten voor individuele verstrekkingen. In dat geval vormt de inkoop-btw een kostenpost.

Voor zover de ingekochte prestaties daarentegen worden gebruikt voor het uitvoeren van btw-belaste ondernemersprestaties, dan kan de gemeente de inkoop-btw via haar btw-aangifte verrekenen. Is de inkoop-btw toerekenbaar aan btw-vrijgestelde ondernemersprestaties, dan kan verrekening niet plaatsvinden en vormt de btw een kostenpost.

Juist vanwege het feit dat in sommige gevallen de inkoop-btw kostenverhogend kan werken, is het van belang om tijdig rekening te houden met een eventuele btw-druk.

Dit doet zich met name voor bij ICT-diensten, administratieve diensten en het uitlenen van personeel. Dit komt omdat deze activiteiten zijn uitgezonderd van mogelijke btw-vrijstellingen om verstoring van concurrentieverhoudingen (met commerciële partijen) te voorkomen.

In de volgende paragrafen wordt voor twee veel voorkomende situaties beschreven welke btw-knelpunten zich kunnen voordoen vanwege gemeentelijke samenwerking. Omdat gemeenten weliswaar worden gedwongen samen te werken en hierbij de vrije keuze hebben in de vormgeving, wordt zowel de variant van de centrumgemeente nader belicht als de variant van een afzonderlijke rechtspersoon (beschreven is een lichaam in de zin van de Wet gemeenschappelijke regelingen (GR)). Uiteraard zijn diverse varianten op deze twee basissituaties denkbaar. Ten slotte wordt afgesloten met een aantal algemene aandachtspunten bij alle vormen van samenwerking.

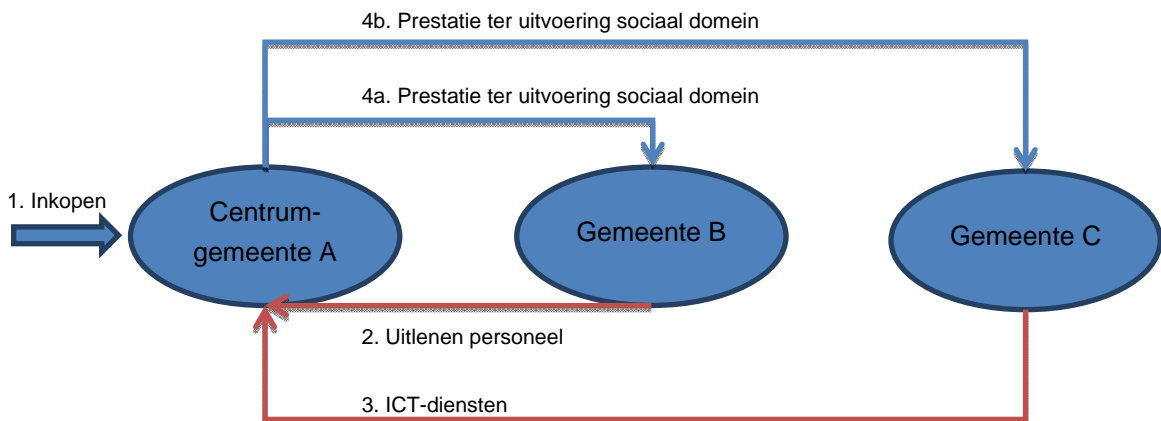
Twee samenwerkingsvarianten nader belicht: de centrumgemeente en de GR

Een toelichting vooraf. Met een centrumgemeente wordt hierna bedoeld de gemeente die binnen een samenwerking van gemeenten als 'penvoerder' optreedt. De samenwerking wordt binnen de publiekrechtelijke lichamen van de gemeenten uitgevoerd (geen aparte juridische entiteit).

Onder de gemeenschappelijke regeling valt het openbare lichaam dat is opgericht krachtens de Wet gemeenschappelijke regelingen (hiervoor kan ook worden gelezen een andere separate juridische entiteit).

1. De centrumgemeente

De volgende situatie zal zich voordoen. De centrumgemeente koopt diensten (en eventueel goederen) met btw in bij externe leveranciers (pijl 1). Tevens zullen gemeente B en gemeente C diensten aan de centrumgemeente aanbieden (uitlenen personeel (pijl 2) respectievelijk ICT-diensten (pijl 3)). De centrumgemeente zal vervolgens uitvoeringsdiensten aan de samenwerkende gemeenten aanbieden (pijl 4). Een voorbeeld.



In deze situatie zal naar de mening van de Belastingdienst over alle prestaties (lees: alle pijlen) btw moeten worden berekend. De centrumgemeente A kan deze btw via de btw-aangifte verrekenen, althans voor zover zij deze ingekochte prestaties gebruikt voor de aan gemeente B en gemeente C te verrichten btw-belaste prestaties. De resterende btw, dus voor de eigen taken van A, leidt bij gemeente A tot een kostenpost indien deze worden gemaakt voor activiteiten waarvoor geen volledig recht op compensatie bestaat. Hetzelfde geldt voor de btw die gemeente A aan gemeente B en C doorberekent. De aanvullende kostenpost voor alle drie de gemeenten bestaat met name uit de btw die op de (onderlinge) personeelskosten in rekening wordt gebracht.

Stel, de externe inkopen (pijl 1) bedragen 100 + 20 btw.

De centrumgemeente stelt eigen middelen en personeel ter beschikking tegen een waarde van 200 (zonder btw, want binnen de eigen gemeente).

Gemeente B stelt personeel ter beschikking (pijl 2) voor 100 + 20 btw. Gemeente C verricht ICT-diensten (pijl 3) voor 50 + 10 btw. Ook dit betreft in feite voornamelijk personeelskosten.

De totale kosten van de centrumgemeente bedragen hierdoor 450, exclusief btw. De bij A in rekening gebrachte btw bedraagt 50.

Aangenomen wordt dat de drie gemeenten in gelijke mate delen in de kosten en dat zij de btw op de uitvoeringskosten van het sociaal domein voor 70% kunnen compenseren. In dit voorbeeld is de btw voor de overige 30% niet compensabel/niet-verrekenbaar, aangezien (één van de) uitsluitingsgrond(en) van toepassing is (artikel 4 Wet BTW-compensatiefonds). Gemeente A verricht zowel prestaties voor gemeente B als voor gemeente C en zal in dit voorbeeld aan zowel gemeente B (pijl 4a) als gemeente C (pijl 4b) een factuur van 150 + 30 btw uitreiken.

Vanwege deze btw-belaste prestaties van centrumgemeente A aan de gemeenten B en C, kan A 2/3^e van de door haar betaalde btw (2/3^e van 50) verrekenen via de btw-aangifte (zijnde 33). Het resterende 1/3^e deel is toerekenbaar aan de uitvoering van A, waarvan 70% compensabel is (zijnde 12). Gemeente A kent dan nog een btw-last van 5.

De centrumgemeente A factureert aan zowel gemeente B als gemeente C een vergoeding van 150, vermeerderd met 30 btw. Deze btw voldoet gemeente A via haar btw-aangifte. B en C kunnen 70% van deze btw compenseren via het BCF (zijnde 21), het restant van 9 werkt voor hen kostprijsverhogend.

De totale kostprijsverhogende btw voor de drie gemeenten samen is daarmee 23 (zijnde 5 + 9 + 9). Dit terwijl de door externen in rekening gebrachte btw 'slechts' 20 is. Omdat 30% van de btw kostprijsverhogend werkt, levert dit een aanvullende btw-druk op die niet zou zijn ontstaan wanneer de gemeenten op onderlinge diensten geen btw hadden hoeven berekenen. Deze aanvullende btw-druk ontstaat doordat btw moet worden berekend over het onderling ter beschikking gestelde personeel.

Dit probleem – van de aanvullende btw-druk op onderlinge diensten – kan binnen de huidige regelgeving alleen via de “kosten voor gemene rekening” worden opgelost.

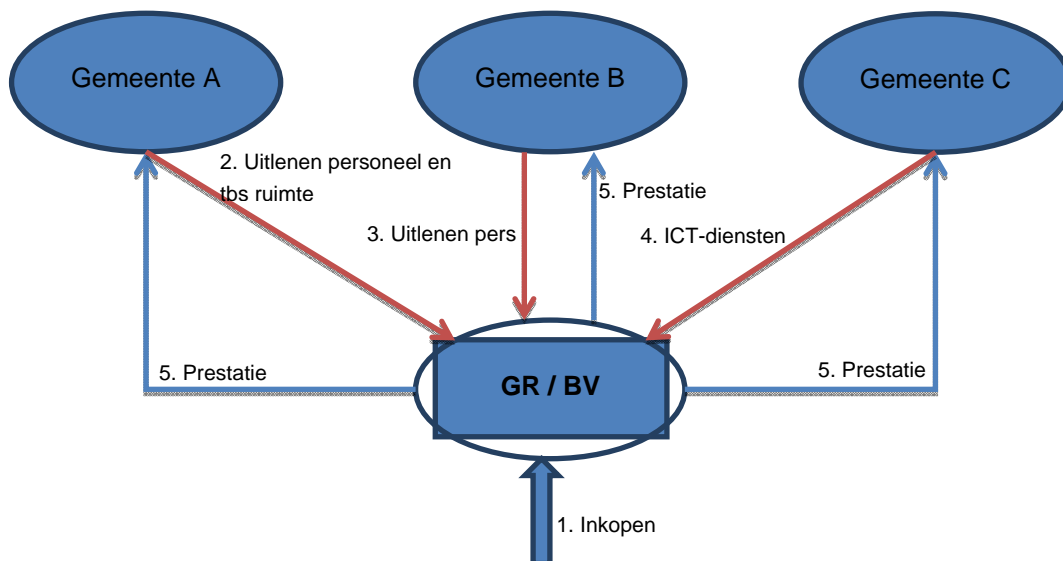
Kosten voor gemene rekening

In de eerste plaats kan het zogeheten leerstuk “kosten voor gemene rekening” worden toegepast, waardoor kosten zonder (aanvullende) btw-heffing over verschillende partijen kunnen worden verdeeld. Hiervan is sprake indien kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers (lees: de gemeenten A, B en C in ons voorbeeld) en die kosten in eerste instantie door één van hen (lees: centrumgemeente A) worden betaald. Vervolgens moeten die kosten voor het werkelijke bedrag en volgens een vooraf vastgestelde verdeelsleutel over de deelnemers

worden verdeeld, waarbij ook het risico van die kosten hen allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aan moet gaan. Deze verdeelsleutel moet vooraf worden vastgesteld en mag volgens het huidige beleid van de staatssecretaris van Financiën daarna niet meer worden gewijzigd. Het moet gaan om een vaste procentuele verdeling van de kosten en risico's. Aanpassing van deze verdeelsleutel is slechts mogelijk in het geval van wijziging in de samenstelling van de deelnemers. Gemeenten zullen de verdeelsleutel mogelijk willen vaststellen op basis van bijvoorbeeld inwoneraantallen per deelnemende gemeente, aantal WMO-geïndiceerden per gemeente of aantal werkzoekenden etc. De procentuele verdeling kan hierdoor periodiek (bijvoorbeeld jaarlijks) veranderen. Een dergelijke wijziging in de procentuele uitkomst is naar de mening van de staatssecretaris van Financiën niet mogelijk. Om het leerstuk voor gemeenten praktisch toepasbaar te maken – en daarmee de (personeels)kosten zonder btw te kunnen doorbelasten – is het noodzakelijk dat enige flexibiliteit in de vaststelling van de verdeelsleutel wordt toegestaan. Dit is een bespreekpunt van de VNG met het Rijk. Vooral nog moeten de deelnemende gemeenten dit per geval met de Belastingdienst afstemmen.

2. De gemeenschappelijke regeling

Het in de vorige paragraaf gegeven voorbeeld kan ook worden uitgevoerd door middel van een aparte entiteit, zoals een gemeenschappelijke regeling. De situatieschets ziet dan als volgt uit.



Het (btw-technische) verschil met de vorige situatie is dat de diensten van gemeente A (de centrumgemeente in het vorige voorbeeld) nu ook in de btw-heffing vallen, waardoor de aanvullende btw-druk toeneemt.

De huidige btw-wetgeving kent onder strikte voorwaarden een btw-vrijstelling voor nader aangewezen diensten die een samenwerkingsverband verricht aan haar leden (de zogeheten koepelvrijstelling). Deze zou van toepassing kunnen zijn op de prestaties van de gemeenschappelijke regeling aan de gemeenten A, B en C (pijl 5). De koepelvrijstelling is echter aan een aantal voorwaarden verbonden, waardoor toepassing binnen de samenwerkingen niet in alle gevallen mogelijk zal zijn. Zo is de vrijstelling bijvoorbeeld niet van toepassing op het ter beschikking stellen van personeel, het ontwikkelen van informatiesystemen, het ter beschikking stellen van computerapparatuur e.d. Omdat de koepelvrijstelling dus mogelijk niet voor alle situaties een oplossing zal bieden, zou – ter voorkoming van een extra btw-last – een nieuwe btw-vrijstelling moeten worden opgenomen. Dit is een bespreekpunt van de VNG met het Rijk. Zonder nadere bepaling is het uitlenen van personeel en het ter beschikking stellen van ICT-middelen door gemeenten aan de gemeenschappelijke regeling belast met btw.

Als de koepelvrijstelling wel van toepassing is op de diensten van de gemeenschappelijke regeling (pijl 5), dan betekent dit dat de gemeenschappelijke regeling de inkoop-btw niet kan verrekenen (immers geen aftrek of compensatie voor kosten die worden gemaakt voor btw-vrijgestelde activiteiten). Dit geldt zowel voor de door externen in rekening gebrachte btw als de door gemeenten A, B en C aan de gemeenschappelijke regeling in rekening gebrachte btw. Dit zou zonder nadere regelgeving tot extra btw-last leiden. Om die reden is bij de inwerkingtreding van het BTW-compensatiefonds de transparantiemethode/doorschuiifregeling geïntroduceerd. Hiermee kunnen samenwerkingsverbanden onder voorwaarden de betaalde inkoop-btw doorschuiven naar de deelnemende gemeenten. Een belangrijke voorwaarde is hierbij dat het samenwerkingsverband haar inkoop-btw slechts kan doorschuiven indien en voor zover deze btw door de deelnemende gemeenten zelf kan worden gecompenseerd indien de prestaties rechtstreeks door die gemeenten worden ingekocht. In het voorbeeld kunnen de deelnemende gemeenten 30% van de btw niet compenseren, zodat de gemeenschappelijke regeling deze 30% in ieder geval niet kan doorschuiven, hetgeen eveneens tot een extra btw-last leidt.

3. Aandachtspunten bij alle vormen van samenwerking

Btw vormt pas een knelpunt als deze voor enige partij een kostprijsverhogend effect heeft. Voor gemeenten betekent dit dat geen (aanvullende) btw-druk zal ontstaan voor zover de btw kan worden gecompenseerd via het BCF of worden teruggevraagd via de btw-aangifte. Evenals voor de huidige Wmo is compensatie van btw uitgesloten als sprake is van individuele verstrekkingen. Er zijn evenwel mogelijkheden om deze uitsluitingsgrond zo klein mogelijk te houden. Hierbij kan worden gedacht aan een zuivere splitsing van de kosten. De btw op kosten die worden gemaakt voor algemene beleidsuitvoerende activiteiten is namelijk wel compensabel. Bovendien zijn er argumenten om de compensatie niet uit te sluiten indien de verstrekking uitsluitend door de gemeente (in haar hoedanigheid van overheid) kan worden gedaan. In zo'n geval is de inkoop-

btw wel compensabel. Bovendien zou de gemeenschappelijke regeling dan de transparantiemethode kunnen toepassen.

Het btw-knelpunt kan in voorkomende situaties deels ook worden weg genomen door de samenwerking vorm te geven binnen een overeenkomst tot verdeling van kosten voor gemene rekening. Dit vereist echter medewerking van alle partijen om te komen tot een samenwerking die voldoet aan de voorwaarden. Ook in het geval van samenwerking via een gemeenschappelijke regeling, kan kosten voor gemene rekening een oplossing bieden ter voorkoming van extra btw-druk voor de prestaties van de deelnemende gemeente(n) aan de gemeenschappelijke regeling (pijl 2, 3 en 4 in het voorbeeld). Een belangrijke voorwaarde is de vaststelling van een vaste verdeelsleutel om de kosten over de partijen te verdelen. Om achteraf discussie met de Belastingdienst te voorkomen is het in dit stadium aan te raden om de inhoud van een (concept)overeenkomst met de Belastingdienst af te stemmen.