

Stationspark 800
3364 DA Sliedrecht
Postbus 116
3360 AC Sliedrecht
T 0184 49 01 49
F 0184 49 01 09
www.btwloonadvies.nl
KvK Rotterdam nr. 24371343

MEMO

Datum : 28 februari 2007
Kenmerk : V07007
Aan : Ben Kokx
C.C. : Peter van den Bosch, Paul van der Berg,
Van : Carola van Vilsteren en Andrea Koks
Betreft : GR Belastingssamenwerking Rivierenland

Onderstaand zal worden ingegaan op BTW-aspecten van de Gemeenschappelijke Regeling Belastingssamenwerking Rivierenland (hierna BSR).

SITUATIE

Het Waterschap Rivierenland, de Afvalverwijdering Rivierenland (onderdeel van de Gemeenschappelijke regeling Regio Rivierenland) en de gemeente Tiel hebben begin 2005 de intentie uitgesproken om samen te gaan werken op het gebied van belastingheffing en -inning en de uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ). De gemeenten Culemborg, Lingewaal en Maasdriel hebben zich op een later moment aangesloten bij dit initiatief.

De samenwerking zal vorm worden gegeven in een openbaar lichaam met eigen rechtspersoonlijkheid op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen. HET BSR heeft een ambtelijke organisatie.

De samenwerking heeft de volgende deelnemers:

- Waterschap Rivierenland;
- Gemeente Culemborg;
- Gemeente Lingewaal;
- Gemeente Maasdriel;
- Gemeente Tiel;
- De reeds bestaande gemeenschappelijke regeling Regio Rivierenland. Dit is een Gemeenschappelijke regeling (GR) van 9 gemeenten (waaronder de hiervoor genoemde vier gemeenten) die samenwerkt onder andere op het gebied van de afvalinzameling. Deze GR verzorgt op dit moment ook de heffing van afvalstoffenheffing ter bekostiging van die afvalinzameling. Deze heffingsbevoegdheid wordt door de GR nu overgedragen aan de BSR.

De deelnemers dragen aan het BSR de bevoegdheden over welke benodigd zijn voor de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de heffing, invordering, ontheffing en kwijtschelding van waterschapsbelastingen, gemeentelijke belastingen en afvalstoffenheffing, alsmede met betrekking tot de waardebeoordeling- en vaststelling in het kader van de WOZ.

De diensten die het BSR gaat verrichten aan de deelnemers bestaan aldus uit:

- de uitvoering van de heffing en invordering van een aantal met name genoemde belastingen; én,
- de uitvoering van de Wet WOZ.

Aan het BSR worden geen verordende bevoegdheden toegekend.

De deelnemers dienen voor de diensten elk jaarlijks bij te dragen in de kosten van de bedrijfsvoering van het BSR. De bijdrage is geregeld in artikel 28 GR BSR. Bij het vaststellen van de begroting worden de bijdragen van de deelnemers bepaald. Beoogd is dit volgens vaste verdeelsleutels te doen. Als vaste verdeelsleutels is voorgesteld een combinatie van het aantal aanslagregels, het aantal aanslagen en het aantal objecten.

Het BSR zal op haar beurt diensten inkopen van de deelnemende waterschap. De ingekochte diensten kunnen globaal in drie soorten worden onderverdeeld:

1. facilitaire diensten in de vorm van het ter beschikking stellen van kantoorruimte in het waterschapskantoor, werkplekken, gebruik kantine en ICT. De bedoeling is dat hiervoor geen bestek wordt gemaakt maar afrekening plaatsvindt op basis van een vast bedrag per werkplek of per werknemer;
2. P&O-zaken. De afdeling P&O van het waterschap verzorgt ook de P&O zaken voor het BSR (o.a. salarisadministratie). Hiervoor zal een bestek worden gemaakt op basis waarvan afrekening plaatsvindt;
3. Financiële administratie. Deze diensten zullen bestaan uit planning en controle, opstellen begroting en rekening etc. Ook hiervoor zal een bestek worden gemaakt op basis waarvan afrekening plaatsvindt.

De vergoeding voor deze diensten zal in totaal uitkomen op ongeveer € 500.000.

Vragen

1. Is het BSR BTW-plichtig?
2. Is over de bijdrage van de deelnemers BTW verschuldigd?
3. Dient het waterschap BTW in rekening te brengen aan het BSR ter zake haar dienstverlening?

In dit memo wordt enkel op de BTW-aspecten ingegaan en overige fiscale aspecten worden buiten beschouwing gelaten.

GEVOLGEN VOOR DE BTW

BTW-plicht BSR?

We moeten vaststellen of het BSR optreedt als ondernemer of als overheid. Als zij optreedt als ondernemer valt zij onder de BTW-wetgeving en kunnen haar prestaties belast zijn met BTW. Treedt zij op als overheid dan zijn de prestaties niet belast met BTW. BTW-heffing is dus aan de orde als er leveringen en diensten door een 'ondernemer' worden verricht. Er zal dus moet worden bepaald of het BSR als zodanig als een ondernemer in de zin van de BTW is aan te merken.

Het BSR is een gemeenschappelijke regeling vormgegeven in een openbaar lichaam. Het BSR is een publiekrechtelijke rechtspersoon. In de Nederlandse wetgeving is geen specifieke bepaling omtrent het ondernemerschap (BTW-plicht) van publiekrechtelijke lichamen opgenomen. Ook voor publiekrechtelijke lichamen geldt in beginsel het algemene ondernemersbegrip van de wet op de omzetbelasting 1968 (hierna de Wet OB'68). Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het economisch verkeer behoeften te bevredigen. Het komt er kort gezegd op neer dat ieder die zelfstandig prestaties tegen vergoeding aan derden verricht ondernemer is voor de BTW. De vergoeding dient de rechtstreekse tegenprestatie te zijn voor een verrichte levering of dienst. De hoedanigheid, rechtsvorm, doel of winstoogmerk is niet relevant.

Dat het BSR geen winstoogmerk heeft en in feite een samenwerking is tussen deelnemers, is dus niet relevant voor het ondernemerschap (BTW-plicht). In beginsel is het BSR ondernemer

omdat de deelnemers als zodanig zijn aan te merken als derden en de bijdrage die de deelnemers betalen in rechtstreeks verband staan met de diensten door het BSR.

Echter, de handelingen die een publiekrechtelijke lichaam ter uitvoering van een overheidstaak verrichten blijven buiten de heffing van BTW. Deze handelingen worden namelijk beschouwd als niet te zijn verricht als ondernemer. Van overheidshandelen is sprake als werkzaamheden worden verricht in het kader van het specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten. De uitleg van overheidshandelen is eng. Het betreft enkel de werkzaamheden die tot de specifieke overheidstaak van het desbetreffende publiekrechtelijke lichaam behoren. Uit de jurisprudentie blijkt dat van een specifiek juridisch regime voor publiekrechtelijke lichamen in ieder geval sprake is wanneer door een publiekrechtelijk lichaam:

- gebruik wordt gemaakt van zogenaamde overheidsprerogatieven. De term 'overheidsprerogatieven' heeft betrekking op voorrechten of bevoegdheden, die uitsluitend door een overheidslichaam mogen worden gebruikt of uitgeoefend; óf,
- gehandeld wordt ter uitvoering van een opdracht van een hogere wetgever. Als voorbeeld valt te denken aan het uitvoeren van taken die aan waterschappen zijn opgedragen in bijvoorbeeld de Waterschapswet of de Wet milieubeheer.

De diensten die het BSR gaat verrichten aan de deelnemers bestaan aldus uit:

- de uitvoering van de heffing en invordering van een aantal met name genoemde belastingen; én,
- de uitvoering van de Wet WOZ.

De uitvoering van de heffing en invordering van een aantal met name genoemde belastingen door de GR is naar onze mening een overheidsprestatie. Wel adviseren wij hiervoor een goedkeuring van de belastingdienst te vragen. Ten aanzien van de uitvoering van de WOZ zijn we minder zeker dat dit een overheidstaak is. Zoals bekend is het voor gemeente mogelijk in een drukke periode voor (een gedeelte van) de uitvoering een extern bureau in te schakelen. Dat externe bureau behandelde onder andere de bezwaarschriften. De heffing en inning van de WOZ-bedragen door de GR is naar onze mening een overheidstaak. Ten aanzien van de overige werkzaamheden is het mogelijk dat de belastingdienst dit ziet als een ondernemerstaak, gezien het feit dat deze blijkbaar kunnen worden uitbesteed aan een derde. Het is derhalve raadzaam het standpunt in te nemen dat het BSR overheidstaken verricht maar dit wel voor te leggen aan de belastingdienst.

BTW verschuldigd over bijdrage deelnemers?

Indien het BSR is aan te merken als orgaan dat overheidstaken verricht is geen BTW over de bijdragen van de deelnemers verschuldigd.

Indien het BSR is aan te merken als een ondernemer is niet vanzelfsprekend dat er ook daadwerkelijk BTW verschuldigd is over de bijdragen van de deelnemers. Voor bepaalde samenwerkingsverbanden geldt onder voorwaarden namelijk een vrijstelling, de zogenoemde koepelvrijstelling.

Koepelvrijstelling

De diensten van het BSR aan de deelnemers zijn vrijgesteld van BTW indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Deze voorwaarden zijn:

- a) het samenwerkingsverband dient over voldoende zelfstandigheid te beschikken ten opzichte van zijn deelnemers;
- b) de leden van het samenwerkingsverband zijn voor hun prestaties vrijgesteld van BTW of worden niet in de BTW betrokken omdat er sprake is van overheidsprestaties;
- c) de diensten van het samenwerkingsverband zijn rechtstreeks nodig voor het uitvoeren van de prestaties waarvoor de aan het samenwerkingsverband deelnemende lichamen zijn vrijgesteld van BTW of waarvoor zij niet als ondernemer zijn te beschouwen (lees: optreden als overheid);

- d) de diensten van het samenwerkingsverband zijn beperkt tot de diensten die de leden van het samenwerkingsverband gezamenlijk aangaan;
- e) er mag alleen doorrekening plaatsvinden van alle werkelijke gedane uitgaven, een winstopslag is niet toegestaan;
- f) het vormen van permanente financiële reserves is niet toegestaan, gerealiseerde overschotten dienen aan de deelnemers te worden terugbetaald;
- g) het samenwerkingsverband mag van de deelnemers alleen hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven vragen;
- h) de verdeling van de uitgaven dient te geschieden op grond van een verdeelsleutel die voldoende recht doet aan het aandeel van de deelnemers in de gezamenlijke uitgaven;
- i) er mag geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreden.

Alleen de gezamenlijk aangegane diensten aan de leden (deelnemers) zijn vrijgesteld als aan bovengenoemde voorwaarden wordt voldaan. Als een samenwerkingsverband naast de diensten die onder de vrijstelling vallen ook belaste diensten aan haar leden (individuele diensten aan de leden) en aan niet-leden verricht, dient in de boekhouding een onderscheid gemaakt te worden tussen de vrijgestelde - en de belaste diensten.

Het BSR zal, voorzover wij begrijpen, uitsluitend diensten verlenen aan de deelnemers. De diensten van het BSR zijn in principe beperkt tot de diensten die de deelnemers van het BSR gezamenlijk aangaan.

De voorwaarden van de vrijstelling zullen hieronder nader worden uitgewerkt.

- a) het BSR is een gemeenschappelijke regeling waarbij een openbaar lichaam met eigen rechtspersoonlijkheid zal worden opgericht. Het BSR beschikt derhalve over voldoende zelfstandigheid ten opzichte van de deelnemers;
- b) op het punt van belastingheffing en –invordering worden de deelnemers niet in de heffing van BTW betrokken omdat zij daarvoor niet als ondernemer zijn te beschouwen (lees overheidshandelen);
- c) de door het BSR te verrichten diensten zijn rechtstreeks nodig voor het uitvoeren van de prestaties waarvoor de deelnemers niet als ondernemer zijn te beschouwen;
- d) de prestaties van het BSR zijn beperkt tot de diensten die de deelnemers gezamenlijk aangaan.

Eventuele diensten buiten dit kader vallen niet binnen de vrijstelling. Voorts geldt de vrijstelling alleen voor diensten die deelnemers gezamenlijk aangaan en niet voor leveringen;

- e-g) de vrijstelling is uitsluitend van toepassing als het BSR ter zake van haar diensten niet meer berekent aan de deelnemers dan hetgeen overeenkomt met hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven. Er mag geen winstopslag gehanteerd worden. De verdeling van de kosten van het BSR vindt plaats door middel van een begroting.

Er mogen geen permanente financiële reserves gevormd worden door het BSR. Gerealiseerde overschotten moeten worden verrekend bij het vaststellen van de rekening;

- h) de gehanteerde verdeelsleutel zal voldoende recht moeten doen aan het aandeel van de deelnemers in de gezamenlijke uitgaven. De bijdrage dient uiteindelijk het aandeel in de kosten van desbetreffende deelnemer in te houden.
Als vaste verdeelsleutels is voorgesteld een combinatie van het aantal aanslagregels, het aantal aanslagen en het aantal objecten. In onze optiek is dat een sleutel die recht doet aan het aandeel in de kosten;
- i) er is naar onze mening geen sprake van ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen. Er zijn een aantal diensten aangewezen die expliciet als concurrentieverstorend worden aangemerkt. Voor zover hier relevant, zijn op dit moment de volgende activiteiten in ieder geval dus uitgezonderd van de vrijstelling:

- diensten bestaande in het verzorgen van de loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie;
- diensten bestaande in het ter beschikking stellen van personeel;
- bepaalde diensten op het gebied van de automatisering, ten aanzien waarvan het in toenemende mate voorkomt dat samenwerkingsverbanden deze diensten aan hun leden verrichten. Het maakt daarbij overigens geen verschil of deze diensten afzonderlijk, dan wel in combinatie met elkaar worden verricht. Het gaat hierbij om diensten die bestaan in de volgende activiteiten:
 - het ontwikkelen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
 - het ontwikkelen en het ter beschikking stellen van de daarvoor benodigde programmatuur;
 - het begeleiden van, dan wel het leiding geven aan de toepassing van deze systemen;
 - de terbeschikkingstelling van computerapparatuur.
 Wellicht ten overvloede wijzen wij u er op dat activiteiten die eventueel in de toekomst bij het BSR ondergebracht worden, mogelijkerwijs dus niet onder de vrijstelling kunnen vallen.

Kortom

We kunnen het standpunt innemen dat het BSR overheidstaken verricht. Het is raadzaam dit voor te leggen aan de belastingdienst omdat we hier geen absolute zekerheid over kunnen geven. Indien gewenst begeleiden wij u in dit traject.

Mocht de belastingdienst vinden dat het BSR (gedeeltelijk) ondernemerstaken verricht en dus is aan te merken als ondernemer zijn haar diensten aan de deelnemers toch mogelijk vrijgesteld op basis van de koepelvrijstelling. Een vrijstelling heeft tot gevolg dat het BSR geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. De BTW op de inkopen, zoals eventueel op de diensten van het waterschap aan BSR, is in voorkomend geval een kostenpost. Dit is met betrekking tot de deelnemende waterschappen in feite neutraal. Voor de deelnemende gemeenten is dit echter nadelig vanwege het recht op compensatie van de gemeente.

Het niet zijn van ondernemer danwel het vrijgesteld zijn, is voor de deelnemende gemeenten nadelig. Bij geen ondernemerschap (overheidstaak) of toepassing van een vrijstelling kan het BSR namelijk de BTW op haar kosten niet verrekenen. De BTW vormt in voorkomend geval een last welke indirect ten laste komt van de gemeenten. De BTW is immers begrepen in de kosten die het BSR aan de deelnemer(s) doorberekent. Om deze reden geldt er een goedkeurende regeling die het nadeel opheft. De regeling zullen wij hieronder bespreken.

Transparantiemethode voor deelnemende gemeenten

Op grond van de Wet op het BTW-compensatiefonds (hierna Wet BCF) ontvangen gemeenten een bijdrage uit het BTW-compensatiefonds ter financiering van de aan hen, anders dan als ondernemer (lees: overheidshandelen), in rekening gebrachte BTW. Daarmee wordt beoogd te bereiken dat de besluitvorming bij gemeenten om bepaalde activiteiten zelf uit te voeren of uit te besteden, niet beïnvloed wordt door het feit dat over uitbestede activiteiten aan de gemeente BTW in rekening wordt gebracht.

De uitbestede werkzaamheden aan het BSR hebben betrekking op overheidshandelen van de gemeenten. De BTW op de kosten of de bijdrage zou derhalve voor compensatie in aanmerking komen.

Indien het BSR vrijgesteld is op basis van de koepelvrijstelling danwel niet is aan te merken als ondernemer blijft de BTW op de kosten van de uitvoering van de werkzaamheden feitelijk hangen. Het BSR kan immers deze BTW in voorkomend geval niet verrekenen en over de bijdrage is alsdan géén BTW verschuldigd. Dit zou uitbesteden weer beletten en om die reden is goedgekeurd dat de in rekening gebrachte, niet voor aftrek in aanmerking komende BTW bij het BSR, onder voorwaarden, naar de deelnemende gemeente kan worden doorgeschoven. Dit wordt ook wel de transparantiemethode genoemd. De gemeenten kunnen de doorgeschoven BTW vervolgens voor de toepassing van de Wet BCF beschouwen als ware deze rechtstreeks aan hen in rekening gebracht waardoor compensatie van deze BTW mogelijk wordt.

Toepassing van de "transparantiemethode" is alleen mogelijk voor:

- a. als zelfstandige groepering functionerende samenwerkingsverbanden van publiekrechtelijke lichamen voorzover deze samenwerkingsverbanden niet als ondernemer in de zin van de Wet OB'68 kwalificeren en waarvan de activiteiten in een voorkomend geval door (één of meer) deelnemende bijdragegerechtigde lichamen, worden gebezigd in het kader van hun overheidshandelen; én,
- b. samenwerkingsverbanden van publiekrechtelijke lichamen die onder de koepelvrijstelling vallen voorzover de samenwerkingsverbanden diensten verrichten aan hun deelnemers die door dezen worden afgenomen in hun kwaliteit als overheid.

De toepassing van de transparantiemethode is voor een deel van de activiteiten mogelijk, bijvoorbeeld indien het samenwerkingsverband daarnaast ook als ondernemer met BTW belaste prestaties verricht aan de deelnemers en/of derden.

Indien voor toepassing van de transparantiemethode wordt gekozen, geldt dat voor alle deelnemers in het samenwerkingsverband een uniforme handelwijze moet worden toegepast. Dit leidt ertoe dat, naar hun aard, dezelfde activiteiten niet zodanig mogen worden vormgegeven dat deze voor een deel van de deelnemers in de BTW-heffing worden betrokken en voor een ander deel van de deelnemers in de transparantiemethode. Indien gebruik wordt gemaakt van de transparantiemethode dient de methode gedurende een periode van tenminste vijf jaren (gerekend vanaf de eerste dag) te worden toegepast.

De omstandigheid dat in het BSR ook wordt deelgenomen door niet bijdragegerechtigde publiekrechtelijke lichamen, de waterschap, staat aan toepassing van de transparantiemethode ten aanzien van de gemeenten niet in de weg.

De transparantiemethode kan ook worden toegepast indien een samenwerkingsverband weer deelneemt in een ander samenwerkingsverband. Te denken valt bijvoorbeeld aan de situatie dat een aantal gemeenten een samenwerkingsverband aangaan voor het ophalen van huisvuil. Indien dit samenwerkingsverband op haar beurt deelnemer wordt in een ander samenwerkingsverband voor het ophalen van huisvuil kunnen, andere voorwaarden daargelaten, beide samenwerkingsverbanden in beginsel de transparantiemethode toepassen.

Welke BTW kan worden doorgeschoven?

Doorgeschoven kan worden de BTW:

- die op een juiste wijze aan het BSR in rekening is gebracht; én,
- die drukt op activiteiten ten behoeve van de uitvoering van taken die daarin zijn ondergebracht door de deelnemers; én,
- waarvoor het recht op bijdrage niet is uitgesloten (zoals in artikel 4 of artikel 13 van de Wet op het BTW-compensatiefonds).

De BTW dient op duidelijke en voor de belastingdienst eenvoudig controleerbare wijze te worden geadministreerd.

Wanneer en op welke wijze vindt doorschuiven plaats?

De verdeling van de door te schuiven BTW over de deelnemers moet overeenstemmen met het gebruik dat de deelnemers maken van de activiteiten van het BSR of, indien daarvan niet kan worden gesproken, (feitelijk) aan hen is toe te rekenen (het werkelijk gebruik).

Uit praktisch oogpunt is goedgekeurd dat splitsing in beginsel plaatsvindt naar rato van de financiële bijdragen van de deelnemers aan het samenwerkingsverband. Het gaat hierbij uitsluitend om de financiële bijdragen die dienen ter dekking van de kosten van de activiteiten. Indien echter blijkt dat een toedeling naar rato van de financiële bijdragen niet overeenstemt met het hiervoor bedoelde werkelijke gebruik wordt de toedeling voor die deelnemer(s) berekend overeenkomstig het werkelijke gebruik. Toepassing van het werkelijke gebruik ten aanzien van één of meer deelnemer(s) hoeft er niet toe te leiden dat voor alle deelnemers een dergelijke methodiek wordt gehanteerd. Er bestaat geen bezwaar tegen dat de resterende BTW alsnog naar verhouding van de financiële bijdragen wordt toegedeeld aan de overige deelnemers. Een toedeling op basis van het werkelijke gebruik blijft achterwege indien dit niet meer dan 10% verschilt van een toedeling naar rato van de financiële bijdragen.

Het doorschuiven van de BTW kan naar keuze per kwartaal of eenmaal per jaar plaatsvinden, doch uiterlijk in januari van het jaar volgend op dat waarin de BTW aan het BSR in rekening is gebracht. De deelnemers dienen de doorgeschoven BTW uiterlijk te verwerken in de laatste opgave van het jaar waarin de BTW aan het BSR in rekening is gebracht.

Doorschuiven vindt plaats door het toezenden van een afrekening door het BSR aan de deelnemers met daarin het totaalbedrag aan door te schuiven BSR en de vermelding welk deel daarvan voor rekening komt van de desbetreffende deelnemer. Deze afrekeningen worden beschouwd als bescheiden die behoren tot de administratie van zowel het BSR als de deelnemers.

Een wijziging in de activiteiten en het gebruik van goederen of diensten door het BSR kan gevolgen hebben voor de toepassing van de transparantiemethode. Wij raden in voorkomend geval aan nader advies in te winnen.

Dient het waterschap BTW in rekening te brengen aan het BSR ter zake haar dienstverlening?

BTW-plicht waterschap

Het waterschap is voor de diensten aan het BSR aan te merken als een ondernemer. Immers, ieder die zelfstandig prestaties tegen vergoeding verricht, is ondernemer in de zin van BTW. De diensten worden niet in het kader van overheidshandelen verricht. Het zijn diensten die onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten worden verricht.

Er is derhalve in beginsel BTW verschuldigd over de vergoeding die het BSR aan het waterschap betaald.

Voor het ter beschikking stellen van de kantoorruimte, werkplekken en kantine geldt in principe een vrijstelling. Het verhuren van onroerende zaken is namelijk vrijgesteld tenzij er geopteerd wordt voor BTW-heffing. Voor het ter beschikking van de ICT geldt géén vrijstelling. Ook voor de werkzaamheden van de P&O afdeling en de financiële administratieve dienstverlening is géén vrijstelling van toepassing.

Uit de jurisprudentie blijkt dat de koepelvrijstelling niet geldt voor diensten door een deelnemer aan de koepelorganisatie.

Indien het BSR niet is aan te merken is als ondernemer danwel vrijgesteld is op basis van de koepelvrijstelling kan de in rekening gebrachte BTW door het waterschap niet worden verrekend. Voorzover deze is toe te rekenen aan de deelnemende waterschap ontstaat er kostprijsverhoging.

Oplossing voor kostprijsverhogende BTW?

U had zelf het idee dat de kostprijsverhogende BTW-heffing voorkomen kan worden door dit element te verdisconteren in de verdeelsleutel van de bijdrage voor de diensten die de BSR levert aan het waterschap (zeg maar een lagere bijdrage van het waterschap voor die diensten). Dit is niet mogelijk. Er worden namelijk over en weer diensten verricht tegen vergoeding. Verdisconteren doet hier in principe niets aan af. In feite wordt dan in natura betaald.

Wij zitten meer te denken aan de oplossing van kosten voor gemene rekening (cost sharing). BTW-heffing is niet aan de orde indien sprake is van "kosten voor gemene rekening". Hierbij is van belang dat er een relatie bestaat tussen degene die de kosten doorberekent en degene aan wie de kosten doorberekend worden. Deze relatie kan bijvoorbeeld zijn gebaseerd op een tussen partijen gesloten "cost-sharing agreement" waarin beschreven wordt op welke wijze sprake is van gezamenlijk gemaakte kosten en welk deel van de kosten aan de verschillende contractspartijen is toe te rekenen.

Er is sprake van kosten voor gemene rekening indien:

- kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers die in eerste instantie door een van hen worden betaald; én waarbij,

- de kosten voor het *werkelijke* bedrag volgens een *tevoren vaststaande* verdeelsleutel over de bedoelde ondernemers worden omgeslagen; én waarbij,
- het *risico* van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat.

Er moet dus sprake zijn van *werkelijke kosten* die volgens een *van te voren vaststaande verdeelsleutel* worden omgeslagen waarbij *het risico* door iedere partij wordt gedragen:

- *Werkelijke kosten*: Dit houdt in dat er geen winstopslag mag worden berekend. Het gaat om de gemaakte (gezamenlijke) kosten waarvan ieder een deel voor zijn rekening neemt. Met andere woorden: ieder heeft een aandeel in de (werkelijke) kosten die voor gezamenlijke rekening zijn gemaakt. Er mag ook geen sprake zijn van een vast bedrag of een vast uurtarief. Er mogen wel voorschotten op basis van een vast uurtarief "in rekening worden gebracht" maar aan het eind van het jaar (periode) dient bepaald te worden wat het werkelijke aandeel in de kosten van de betreffende partij is;
- *Van te voren vaststaande verdeelsleutel*: De sleutel dient van te voren worden afgesproken en kan niet tussentijds of achteraf worden aangepast. Welke sleutel gehanteerd wordt, mogen partijen zelf bepalen. De sleutel kan bijvoorbeeld zijn het aantal dagen dat een medewerker voor de ene partij en voor de andere partij werkt. De voorwaarde van een te voren vaststaande sleutel heeft tot gevolg dat ook al heeft een partij in een jaar minder afgenomen dan ingeschat, zij in principe toch mee moet betalen in de totale werkelijke kosten die voor gemene rekening worden/zijn gemaakt volgens die verdeelsleutel;
- *Het risico*: Hoewel de gezamenlijke kosten worden bepaald, bijvoorbeeld de loonkosten, is pas aan het eind van het jaar helemaal duidelijk wat de werkelijke kosten zijn. Het risico van de werkelijke kosten moet dus door iedere partij worden gedragen.

Er is geen sprake van kosten voor gemene rekening indien 100% van de kosten worden doorbelast. Dit is niet het geval in casu.

Nadeel van kosten voor gemene rekening is dat alleen de kosten die als zodanig als gezamenlijk kosten zijn bepaald, mogen worden doorbelast. Het is dus niet mogelijk om een opslag te hanteren. Voorts moet van te voren worden ingeschat hoe groot een ieders aandeel is in de gezamenlijke kosten. Dit mag achteraf niet worden bijgesteld.

Alleen voor de BTW vrije kosten, dat wil zeggen de kosten waarop geen BTW drukt - denk met name aan personeelskosten -, heeft het zin om deze te verdelen op basis van kosten voor gemene rekening. Immers bij kosten waarop BTW drukt leidt doorbelasting met BTW niet tot kostprijsverhoging. De BTW op het aandeel in de kosten van het BSR kan namelijk ongeacht of sprake van cost sharing of van doorbelasting met BTW niet worden verrekend.

Wij kunnen ons voorstellen dat het mogelijk is om de ingekochte diensten van het waterschap in de vorm van kosten voor gemene rekening te laten plaatsvinden. Daarbij dient wel rekening te worden gehouden met het feit dat er geen opslag gehanteerd kan worden door het waterschap. Uitsluitend de werkelijke kosten van de genoemde diensten mag worden doorbelast. Van belang is dat van te voren vastgesteld wordt welke kosten als gezamenlijk moeten worden aangemerkt en tegen welke verdeelsleutel deze worden verdeeld. Het is met name van belang dat de personeelskosten van de betreffende afdelingen buiten de heffing blijven zodat hierover geen kostprijsverhogende BTW ten aanzien van het waterschap ontstaat.

Kortom

Het waterschap verricht de volgende diensten aan het BSR:

- facilitaire diensten in de vorm van het ter beschikking stellen van kantoorruimte in het waterschapskantoor, werkplekken, gebruik kantine en ICT. De afrekening vindt plaats op basis van een vast bedrag per werkplek of per werknemer;
- P&O-zaken. De afdeling P&O van het waterschap verzorgt ook de P&O zaken voor het BSR (o.a. salarisadministratie). Hiervoor zal een bestek worden gemaakt op basis waarvan afrekening plaatsvindt;

- financiële administratie. Deze diensten zullen bestaan uit planning en controle, opstellen begroting en rekening etc. Ook hiervoor zal een bestek worden gemaakt op basis waarvan afrekening plaatsvindt.

Deze diensten zijn in beginsel belast met BTW, met uitzondering van de ter beschikking stelling van het pand want hiervoor geldt een vrijstelling. Het waterschap dient dus BTW in rekening te brengen aan het BSR. Deze BTW werkt kostprijsverhogend voor wat betreft het aandeel van het waterschap. De BTW op het aandeel van de gemeenten kan worden doorgeschoven (zie hiervoor).

Kostprijsverhogende BTW kan worden voorkomen door de dienstverlening plaats te laten vinden op basis van een zogenaamde kosten voor gemene rekening contract. Dit houdt in dat de werkelijke kosten van de betreffende diensten voor gezamenlijke rekening en risico komen en op basis van een vooraf afgesproken verdeelsleutel worden doorbelast aan het BSR. Van belang is dat goed wordt omschreven welke kosten voor gezamenlijke rekening en risico worden gedragen. Nadeel is dat uitsluitend de werkelijke kosten mogen worden doorbelast en er dus geen (winst)opslag mag worden gehanteerd. Voorts moet worden ingeschat wat het aandeel van het BSR is in deze kosten want dit kan niet achteraf worden herrekend omdat de verdeelsleutel van te voren moet worden vastgesteld.

Indien u deze oplossing wenst, wisselen wij graag nader van gedachten over de inhoud van de overeenkomst. Daarbij moet u denken aan aantal personeelsleden, kosten en dergelijke en de vast te stellen verdeelsleutel. Voorts kunnen wij een dergelijke overeenkomst voor u opstellen. Normaliter leggen wij deze overeenkomst voor volledige zekerheid vooraf ter goedkeuring aan de belastingdienst voor.

CONCLUSIE

Om te bepalen of het BSR BTW-plichtig is, moet worden vastgesteld of het BSR optreedt als ondernemer of als overheid. Als zij optreedt als ondernemer valt zij onder de BTW-wetgeving en kunnen haar prestaties belast zijn met BTW. Treedt zij op als overheid dan zijn de prestaties niet belast met BTW.

We kunnen het standpunt innemen dat het BSR overheidstaken verricht. Het is raadzaam dit voor te leggen aan de belastingdienst omdat we hier geen absolute zekerheid over kunnen geven. Indien gewenst begeleiden wij u in dit traject.

Mocht de belastingdienst vinden dat het BSR (gedeeltelijk) ondernemerstaken verricht en dus is aan te merken als ondernemer zijn haar diensten aan de deelnemers toch mogelijk vrijgesteld op basis van de koepelvrijstelling. Een vrijstelling heeft tot gevolg dat het BSR geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. De BTW op de inkopen, zoals eventueel op de diensten van het waterschap aan BSR, is in voorkomend geval een kostenpost. Dit is met betrekking tot de deelnemende waterschappen in feite neutraal. Voor de deelnemende gemeenten is dit echter nadelig vanwege het recht op compensatie van de gemeente.

Het niet zijn van ondernemer danwel het vrijgesteld zijn, is voor de deelnemende gemeenten nadelig. Bij geen ondernemerschap (overheidstaak) of toepassing van een vrijstelling kan het BSR namelijk de BTW op haar kosten niet verrekenen. De BTW vormt in voorkomend geval een last welke indirect ten laste komt van de gemeenten. De BTW is immers begrepen in de kosten die het BSR aan de deelnemer(s) doorberekent. Om deze reden geldt er een de zogenaamde transparantie methode die het nadeel opheft.

Het waterschap verricht ook diensten aan het BSR. Deze diensten zijn in beginsel belast met BTW, met uitzondering van de ter beschikking stelling van het pand want hiervoor geldt een vrijstelling. Het waterschap dient dus BTW in rekening te brengen aan het BSR. Deze BTW werkt kostprijsverhogend voor wat betreft het aandeel van het waterschap. De BTW op het aandeel van de gemeenten kan worden doorgeschoven via de transparantiemethode.

Kostprijsverhogende BTW kan worden voorkomen door de dienstverlening plaats te laten vinden op basis van een zogenaamde kosten voor gemene rekening contract. Dit houdt in dat de

werkelijke kosten van de betreffende diensten voor gezamenlijke rekening en risico komen en op basis van een vooraf afgesproken verdeelsleutel worden doorbelast aan het BSR. Van belang is dat goed wordt omschreven welke kosten voor gezamenlijke rekening en risico worden gedragen. Nadeel is dat uitsluitend de werkelijke kosten mogen worden doorbelast en er dus geen (winst)opslag mag worden gehanteerd. Voorts moet worden ingeschat wat het aandeel van het BSR is in deze kosten want dit kan niet achteraf worden herrekend omdat de verdeelsleutel van te voren moet worden vastgesteld. Normaliter leggen wij een contract voor "kosten voor gemene rekening" voor volledige zekerheid vooraf ter goedkeuring aan de Belastingdienst voor.

Zoals geschreven, wij raden u aan over de aangegeven oplossingen in overleg te treden met de belastingdienst.

Mocht u naar aanleiding van het memo nog vragen hebben dan vernemen wij dat graag.