

Memo

Aan	Brenda van Osch en Jeffrey Muntslag - BSR
Van	Anne de Wit en Erik Bakx - BDO
Datum	28 november 2019
Betreft	Vastlegging bespreking 10 september 2019 inzake vaststellen aftrekrecht btw op investeringen

Op 10 september 2019 heeft een bespreking plaatsgevonden waarbij we hebben gesproken over de mogelijkheid om de btw op diverse investeringen van BSR deels in aftrek te brengen. Dit memo is een vastlegging van hetgeen is besproken. Daarnaast geven we een korte onderbouwing van de ingenomen standpunten. Dit stuk dient dus ter vastlegging voor het dossier van BSR.

1. Situatie en uitgangspunten

In dit memo en tijdens de bespreking zijn we uitgegaan van de volgende uitgangspunten:

- Na een onderzoek van BDO is BSR tot de conclusie gekomen dat de koepelvrijstelling niet (langer) toegepast kon worden op de dienstverlening aan AVRI.
- Derhalve wordt er nu 21% btw in rekening gebracht over de deelnemersbijdrage van AVRI.
- Aangezien AVRI btw-belaste prestaties verricht, kan zij de btw op de factuur van BSR volledig in aftrek brengen.
- In 2019 doet BSR diverse investeringen onder andere in verband met de verhuizing naar een nieuwe locatie.
- In dat kader doen we onderzoek naar de mogelijkheid om een deel van de btw op de algemene kosten (voor zover toerekenbaar aan de dienstverlening aan AVRI) in aftrek te brengen.
- De btw op de kosten die toerekenbaar zijn aan de dienstverlening aan de gemeenten, kan worden doorgeschoven en is compensabel bij de gemeenten.
- De btw op de kosten die toerekenbaar zijn aan de dienstverlening aan WSRL, is niet aftrekbaar of compensabel en werkt dus kostenverhogend.

2. Algemene / directe kosten

Tijdens de bespreking hebben we het overzicht van de voorgenomen investeringen in 2019 gezamenlijk doorgenomen. Het betreffen grotendeels kosten in verband met de verhuizing naar de nieuwe locatie per 1 januari 2020. Daarnaast wordt er (onder andere) geïnvesteerd in nieuwe software. Zie op de volgende pagina een volledig overzicht van de (voorgenomen) investeringen.

Investering	Investeringskrediet	Kwartaal ingebruikname	Afschrijving vanaf
Digitale balie, burger- en bedrijvenportaal	€ 15.700	3 ^e kwartaal 2019	4 ^e kwartaal 2019
Uitbreiding interne Portal, AVG proof maken digitale balie	€ 12.000	3 ^e kwartaal 2019	4 ^e kwartaal 2019
Ontvangstbevestigingen	€ 12.238		
Digitale aanslagen			
Kwijtschelding 2.0	€ 8.851	3 ^e kwartaal 2019	
Afnamefunctionaliteit LV WOZ	€ 129.500	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Terugmeldvoorziening Key2data	€ 11.629	2 ^e kwartaal 2019	3 ^e kwartaal 2020
NHR aansluiten op Key2belastingen	€ 4.150		
Overige investeringen belastingpakket	€ 95.000	niet bekend	niet bekend
Digitaal archief/multi Channel	€ 41.140		
Uniformiteit beschikbare kanalen	€ 20.000		
Archief module	€ 24.805		
AVG proof	€ 12.100		
Privacay Tool	€ 18.150		
BAG 2.0	€ 41.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Key2 gebeurtenissen BAG-WOZ	€ 169.400		
Key2 gebeurtenissen BRK-WOZ	€ 169.400		
Laptops	€ 80.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Beeldschermen en toetsenborden	€ 39.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Inrichting werkplekken	€ 39.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Aanmeldzuil	€ 12.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Headsets	€ 7.500	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Audio visuele middelen	€ 134.400	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Bouwkundige werkzaamheden	€ 67.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
E/W-installatie	€ 107.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Vloeren	€ 60.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Wanden en plafonds	€ 157.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Wandafwerking	€ 67.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Meubilair	€ 405.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Maatwerk	€ 77.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Signing	€ 14.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Stoffering	€ 13.310	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
Beplanting en decoratie	€ 20.000	4 ^e kwartaal 2019	1 ^e kwartaal 2020
	€ 967.310		

Vanuit het oogpunt van de btw moeten de kosten in eerste instantie zo veel mogelijk worden toegerekend aan de afzonderlijke btw-belaste activiteiten (de dienstverlening aan AVRI) en de vrijgestelde activiteiten (de dienstverlening aan de overige leden van BSR). Een lastig punt is in dit geval dat de dienstverlening van BSR aan alle leden (in beginsel) grotendeels overeenkomt. Dit betekent dan ook dat een groot deel van alle kosten dat gemaakt wordt door BSR, ten goede komt aan de dienstverlening aan alle of meerdere leden. Er zit dus een grote overlap in waardoor het bij veel kostenposten niet mogelijk is om deze toe te rekenen aan één van de activiteiten van BSR.

Er is ook een beperkt aantal kostenposten aan te wijzen dat niet gebruikt wordt voor het opleggen van afvalstoffenheffing en reinigingsrechten waardoor deze kosten in beginsel niet zijn toe te rekenen aan de btw-belaste dienstverlening aan AVRI. In principe zou voor deze kostenposten dus geen (pro rata)af trek van btw bestaan. Echter, door de systematiek van doorberekenen van de gemaakte kosten zoals BSR die hanteert, betalen alle leden mee aan alle investeringen. Ook als deze investeringen alleen voor een bepaalde belastingsoort (en dus alleen voor een deel van de leden) worden gebruikt. Ook de kosten die niet direct voor de

dienstverlening aan AVRI worden gemaakt, worden dus (deels) met 21% btw in rekening gebracht aan AVRI en zijn dus verdisconteerd in de btw-belaste dienstverlening. Daarnaast komt het uiteraard ook voor dat kosten die wel gebruikt worden voor de btw-belaste dienstverlening aan AVRI deels worden doorberekend in de vrijgestelde vergoeding die in rekening wordt gebracht aan de andere leden.

Gezien de gehanteerde berekeningsystematiek zijn wij van mening dat alle kosten die BSR maakt, zijn aan te merken als algemene kosten in de zin van de btw. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat sprake is van recht op aftrek van voorbelasting wanneer de gemaakte kosten deel uitmaken van de algemene kosten en ook als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de geleverde goederen of verrichte diensten, omdat de kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van belastingplichtige.¹ Aangezien in het geval van BSR alle kosten zijn opgenomen in de vergoeding en die in rekening wordt gebracht aan alle leden kan hierbij gesproken worden van algemene kosten die verband houden met de gehele economische activiteit van BSR.

Wanneer alleen sprake is van algemene kosten is de meest zuivere en praktische methode om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen de toepassing van de pro rata op alle kosten. Op deze manier wordt aangesloten bij de wijze waarop de kosten verdisconteerd worden in de btw-belaste en vrijgestelde vergoedingen. In sommige gevallen zal dit leiden tot gedeeltelijke aftrek van voorbelasting op kosten die volledig toerekenbaar zijn aan vrijgestelde prestaties. Echter, hier staat tegenover dat ook de btw op kosten die volledig toerekenbaar is aan de btw-belaste opbrengsten niet volledig in aftrek wordt gebracht. Dit leidt dus niet tot een aanmerkelijk voor- of nadeel bij BSR. Bovendien geldt dat BSR, voor zover er geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, de mogelijkheid heeft om de btw op de kosten door te schuiven aan de gemeentelijke leden. Ook de btw op het niet-aftrekbare deel van de kosten kan dus gecompenseerd worden.

Incidenteel komt het wel voor dat BSR op verzoek van een bepaalde deelnemer extra kosten maakt. Deze kosten worden dan ook afzonderlijk doorbelast aan die betreffende deelnemer. In dat geval is wel een directe toerekening aan de btw-belaste of vrijgestelde activiteiten mogelijk. In 2019 heeft BSR kosten gemaakt voor de afnamefunctionaliteit LV WOZ. Deze kosten zijn enkel gemaakt voor WSRL en ook enkel aan WSRL doorbelast. De btw op deze kosten kan niet meegenomen worden in de algemene pro rata aftrek. Hierbij dient per kostensoort beoordeeld te worden of mogelijk recht op aftrek van btw of mogelijkheid tot doorschuiven bestaat. Aangezien in het geval van WSRL sprake is van vrijgestelde dienstverlening en WSRL geen recht op compensatie heeft, werkt de btw in dit geval kostenverhogend.

In 2020 gaat BSR vermoedelijk wel extra kosten maken voor AVRI. Indien deze kosten afzonderlijk, volledig en enkel aan AVRI worden doorbelast (met btw) bestaat de mogelijkheid om de btw op de gemaakte kosten volledig in aftrek te brengen. Let wel, dit geldt alleen voor kosten die buiten de reguliere kostenberekeningsystematiek omgaan.

3. Btw-administratie

Aangezien de btw voor BSR in principe kostenverhogend werkt (zij heeft zelf geen recht op aftrek van voorbelasting) wordt er in de begroting en in de administratie gewerkt met kostenbedragen inclusief btw. In die zin wordt de btw in de kosten voor de BSR dus niet

¹ HvJ EU 14 september 2017, zaak C-132/15 (Iberdrola), EU:C:2017:683.

afzonderlijk inzichtelijk gemaakt. Echter, BSR moet jaarlijks aan de gemeenten kenbaar maken hoeveel btw er op basis van de transparantiemethode wordt doorgeschoven aan de gemeenten die zij kunnen compenseren bij het Btw-compensatiefonds. In dat kader houdt BSR wel bij hoe hoog de btw-component in de kosten is. Bij het inboeken van de kosten wordt een aparte regel in het boekhoudpakket gebruikt waarop het btw-bedrag van iedere inkomende factuur inzichtelijk is. Op basis daarvan is het mogelijk om periodiek een uitdraai te maken van de geboekte kosten en btw-bedragen. De btw-component in de algemene kosten is dus inzichtelijk in de administratie van BSR.

4. Pro rata percentage

De btw op kosten die zowel voor btw-belaste als voor vrijgestelde doeleinden worden gebruikt, mag op basis van de pro rata verhouding in aftrek worden gebracht. Hierbij is de hoofdregel dat deze wordt bepaald door de verhouding btw-belaste omzet ten opzichte van de totale omzet. Bij BSR betreft dit de btw-belaste deelnemersbijdrage van AVRI ten opzichte van de totale opbrengsten (alle deelnemersbijdragen bij elkaar).

Bijlagen

Bijlage 1, Bijdragen deelnemers (x € 1.000)

Bijdragen	Heffen	Innen	Waarderen	BAG	Definitieve bijdrage 2018	Begroting na wijziging 2018	Voordeel t.o.v. begroting na wijziging	In rekening gebracht voorschot 2018	Nog te factureren aan deelnemer
Culemborg	48	15	339	0	402	413	11	399	3
Geldermalsen	45	16	308	0	369	380	11	367	2
IJsselstein	72	47	373	83	575	587	12	568	7
Lingewaal	17	6	125	0	148	153	5	147	1
Maasdriel	40	15	270	0	325	336	11	324	1
Montfoort	29	18	157	35	239	245	6	237	2
Neerijnen	19	6	133	0	158	163	5	157	1
Tiel	72	26	495	0	593	617	24	596	-3
West Maas en Waal	33	11	222	0	266	275	9	266	0
Wijk bij Duurstede	51	32	262	0	345	357	12	344	1
Avri	254	121	0	0	375	391	16	371	4
WSRL	2.140	1.190	0	0	3.330	3.455	125	3.279	51
Totaal	2.820	1.503	2.684	118	7.125	7.372	247	7.055	70

Op basis van het overzicht met deelnemersbijdragen is sprake van een verhouding van 5,26%. Uit de Europese Btw-richtlijn volgt dat dit percentage naar boven mag worden afgerond. Derhalve heeft BSR een pro rata percentage van 6%.

5. Doorschuiven

De btw op de kosten die direct toerekenbaar zijn aan de dienstverlening aan AVRI en de btw op de algemene kosten die op basis van de pro rata in aftrek mag worden gebracht, komt niet in aanmerking voor doorschuiven op basis van de transparantiemethode. Ditzelfde geldt voor de btw op de kosten die toerekenbaar is aan de dienstverlening aan WSRL (kostenverhogende btw).

De resterende btw dient dus op basis van de verdeelsleutel te worden toegerekend aan de diverse deelnemers. Alleen de btw die toerekenbaar is aan de deelnemende gemeenten kan worden doorgeschoven (een deel van de btw op de kosten blijft dus achter bij BSR).

6. Herziening aftrek btw

De aftrek op onroerende zaken en roerende zaken waarop wordt/zou kunnen worden afgeschreven wordt op basis van de herzieningsregeling meerdere jaren gevolgd. Aangezien de nieuwe locatie geen eigendom is van BSR, maar gehuurd wordt, bezit BSR geen onroerende zaken. Wel zal er een verbouwing plaatsvinden binnen het pand. Zo worden er bouwkundige werkzaamheden verricht, tussenwanden geplaatst, wordt het plafond aangepakt, een vloer gelegd et cetera. Deze werkzaamheden tezamen zijn echter niet voldoende om te kunnen spreken van de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak voor de btw. Gezien de aard van de verbouwing zal op deze verbouwingdienst geen herziening hoeven plaats te vinden.

Daarnaast schaft BSR diverse roerende zaken aan waarop zal worden afgeschreven. Het gaat hierbij o.a. om het meubilair, laptops, beeldschermen en toetsenborden, headsets et cetera. Voor al deze roerende zaken waarop BSR gaat afschrijven geldt een herzieningstermijn van 5 jaren. Dit houdt in dat de btw die in 2019 in aftrek wordt gebracht (waarschijnlijk 6%), 5 jaar lang wordt gevolgd. Aan het einde van het jaar van ingebruikname en in de vier daarop volgende jaren moet steeds jaarlijks worden beoordeeld of er in dat jaar wijzigingen hebben plaatsgevonden in het gebruik van de goederen die leiden tot een hogere of lagere btw-aftrek. In het geval van BSR gaat het hierbij dan om wijzigingen in de omzetverhouding waardoor het pro rata percentage niet meer actueel is.

De herziening vindt steeds plaats voor 1/5^e deel van de in aftrek gebrachte btw. We zullen dit nader toelichten aan de hand van een rekenvoorbeeld. Wanneer de btw op de kosten in 2019 € 200.000,- bedraagt, dan kan 6% hiervan (€ 12.000,-) direct in de btw-aangifte in aftrek worden gebracht. Vervolgens dient aan het einde van 2019 tot en met 2023 jaarlijks op € 2.400,- (1/5^e deel van die aftrek) herzien te worden indien de pro rata anders is.

Herziening leidt alleen tot een teruggaaf of betalingsverplichting wanneer de nieuw vastgestelde aftrek over het jaar meer dan 10% afwijkt van de oorspronkelijk vastgestelde aftrek over dat jaar. Wanneer het aandeel van AVRI in de omzet van BSR toeneemt, kan dit op basis van de herzieningsregeling in de toekomst dus leiden tot een aanvullende teruggaaf van btw.

7. 'Correctie' btw in begroting AVRI

Het uitgangspunt van BSR was tot voor kort dat alle dienstverlening aan de leden was vrijgesteld van btw op grond van de koepelvrijstelling, waardoor er geen recht op aftrek van voorbelasting bestond. Bij vaststelling van de begroting werd tot nu toe daarom uitgegaan van de kosten inclusief btw, aangezien de btw door BSR niet verrekend kan worden (er kan alleen een deel van de btw worden doorgeschoven naar de gemeenten op basis van de transparantiemethode). Op basis van deze begroting inclusief btw zijn ook de tarieven vastgesteld. Nu blijkt dat de dienstverlening aan AVRI btw-belast is, waardoor wel een (beperkt) recht op aftrek van voorbelasting bestaat bij AVRI. Hier is echter geen rekening mee gehouden in de begroting, de tarifiering en de vaststelling van de bijdrage voor iedere deelnemer. Hierdoor ontstaat een overschot bij BSR.

Het recht op aftrek van voorbelasting komt toe aan de individuele btw-ondernemer. Wat dat betreft komt de in aftrek gebrachte btw dus toe aan BSR en hoeft hierbij in principe geen verrekening plaats te vinden. Deze beslissing is aan de ondernemer zelf. Echter, BSR is een gemeenschappelijke regeling waarbij het niet is toegestaan c.q. niet de bedoeling is om

overschotten te behalen. Op basis daarvan zal het overschot dus op enige wijze verrekend moeten worden.

Zoals reeds benoemd, stelt BSR haar tarieven vast aan de hand van de begroting waarbij de btw op de kosten is meegenomen als kostenpost. Met betrekking tot de dienstverlening aan de gemeenten en aan WSRL is dit juist. Bij de dienstverlening aan AVRI is dit niet juist, omdat dit leidt tot cumulatie van btw zonder mogelijkheid om dit te corrigeren. Wij zullen dit hieronder nader toelichten.

WSRL, de gemeenten en AVRI betalen allen een bijdrage die is vastgesteld op basis van dezelfde tarieven. Op de bijdrage van WSRL en de gemeenten is de koepelvrijstelling van toepassing, waardoor er geen btw verschuldigd is over de vergoeding die zij betalen aan BSR. Bij de dienstverlening aan AVRI is de koepelvrijstelling niet van toepassing. Over de bijdrage van AVRI aan de gemeenten wordt 21% btw berekend. In verband met haar btw-belaste dienstverlening kan AVRI de btw op de kosten in aftrek brengen, waardoor zij per saldo dezelfde bijdrage betaalt als WSRL en de gemeente.

Echter, de gemeenten krijgen aan het einde van het jaar een overzicht van de btw op de gemaakte kosten voor de dienstverlening van BSR. Op basis van de transparantiemethode schuift BSR deze btw door naar de gemeenten die de btw kunnen compenseren bij het Btw-compensatiefonds. Ervan uitgaande dat de gemeenten de gecompenseerde btw houden, betalen zij per saldo dus een tarief aan BSR waarin geen btw op de kosten drukt. Als dit laatste uitgangspunt niet juist is, vernemen wij dat graag omdat dit dan de conclusie wijzigt.

AVRI daarentegen krijgt btw in rekening gebracht over de tarieven die gebaseerd zijn op de kosten inclusief btw. Hierbij is dus sprake van cumulatie van btw (berekening van btw over de btw in de kosten). Daarbij kan AVRI de btw over de deelnemersvergoeding wel in aftrek brengen, maar de btw op de kosten die BSR maakt, is uiteraard niet aftrekbaar bij AVRI. Het recht op aftrek van deze btw komt toe aan BSR. Per saldo betaalt AVRI dus een vergoeding voor de dienstverlening van BSR waar btw op blijft drukken ondanks dat zij een volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft. Dit is eigenlijk niet de bedoeling en stemt niet overeen met het systeem van de btw, omdat ondernemers die btw-belaste prestaties verrichten de btw op de gemaakte kosten volledig moeten kunnen verrekenen. In dit geval is dat niet mogelijk.

Voor WSRL geldt ook dat zij geen mogelijkheid heeft om de btw op de kosten te verrekenen. Echter, dit betreft een andere situatie omdat WSRL geen mogelijkheid heeft om gebruik te maken van het Btw-compensatiefonds en daarnaast niet beschikt over een recht op aftrek van voorbelasting. De btw-positie van WSRL is dus zo dat er altijd ergens btw drukt op dienstverlening die zij inkoop van derden, omdat er geen mogelijkheid bestaat om btw te compenseren dan wel in aftrek te brengen.

Uit voorgaande volgt dat AVRI als enige deelnemer ten onrechte een bijdrage betaalt die gebaseerd is op een kostenbegroting inclusief btw. Dit zou BSR in de toekomst oplossen door de tarieven voor AVRI aan te passen en deze vast te stellen op basis van de kostenbegroting exclusief btw. Immers kan BSR de btw op de kosten in de dienstverlening voor AVRI terugvragen bij het Btw-compensatiefonds. Voor de reeds verstreken periode biedt dit echter geen oplossing, omdat de tarieven al zijn vastgesteld. Dit leidt er toe dat BSR btw terugontvangt van de Belastingdienst die (op basis van de hiervoor genoemde redenering)

eigenlijk aan AVRI zou moeten toekomen c.q. doorberekend zou moeten worden in het tarief van AVRI.

Wellicht ten overvloede merken we nog op dat de doorberekening aan AVRI niet leidt tot een financieel nadeel bij de andere leden van BSR. De compensabele btw-component die wordt doorgeschoven aan de gemeenten blijft even hoog, omdat alleen het deel dat toerekenbaar is aan de dienstverlening aan de gemeenten naar rato kan worden doorgeschoven. De btw op de kosten die toerekenbaar zijn aan de dienstverlening aan AVRI kwam al niet voor doorschuiven/compensatie in aanmerking.

7.1 Afstemming accountant

Zoals hiervoor beschreven zou de aftrekbare btw eigenlijk doorberekend moeten worden in het tarief van AVRI. Aangezien de tarieven al zijn vastgesteld, kan dit achteraf niet meer worden aangepast. Daarnaast is het ook de vraag of het praktisch mogelijk is om de tarieven voor AVRI op andere wijze vast te stellen. We hebben derhalve overlegd met onze accountscollega's of er andere manieren zijn waarop de btw-component in de kosten verrekend kan worden met AVRI. Hierbij zien wij twee mogelijkheden.

De eerste betreft een jaarlijkse betaling van het btw-voordeel aan AVRI. Echter, hierbij is het uiteraard niet mogelijk om dit bedrag zomaar over te maken. Hiervoor dient dan een officieel bestuursbesluit te worden genomen zodat er een titel aan de betaling ten grondslag ligt. Dit leidt er dus wel toe dat er jaarlijks een besluit dient te worden genomen. Deze situatie blijft bestaan zolang de dienstverlening aan AVRI voortduurt. Dit is geen eenmalige oplossing.

De tweede mogelijkheid betreft het aanpassen van de tarieven voor AVRI. BSR werkt met een begroting inclusief btw en stelt op basis daarvan de tarieven vast. Het is in principe niet werkbaar om dit te wijzigen en alleen voor AVRI met een aangepaste begroting en tarieven te werken. Wel zou BSR alleen voor AVRI jaarlijks een correctie van brutotarieven naar nettotarieven kunnen maken. Dit zou bijvoorbeeld kunnen plaatsvinden bij de eindafrekening. Dit verschil kan ook als korting worden verleend. Op deze manier wordt voorkomen dat er jaarlijks een bestuursbesluit nodig is om het btw-voordeel toe te kennen.

--//--