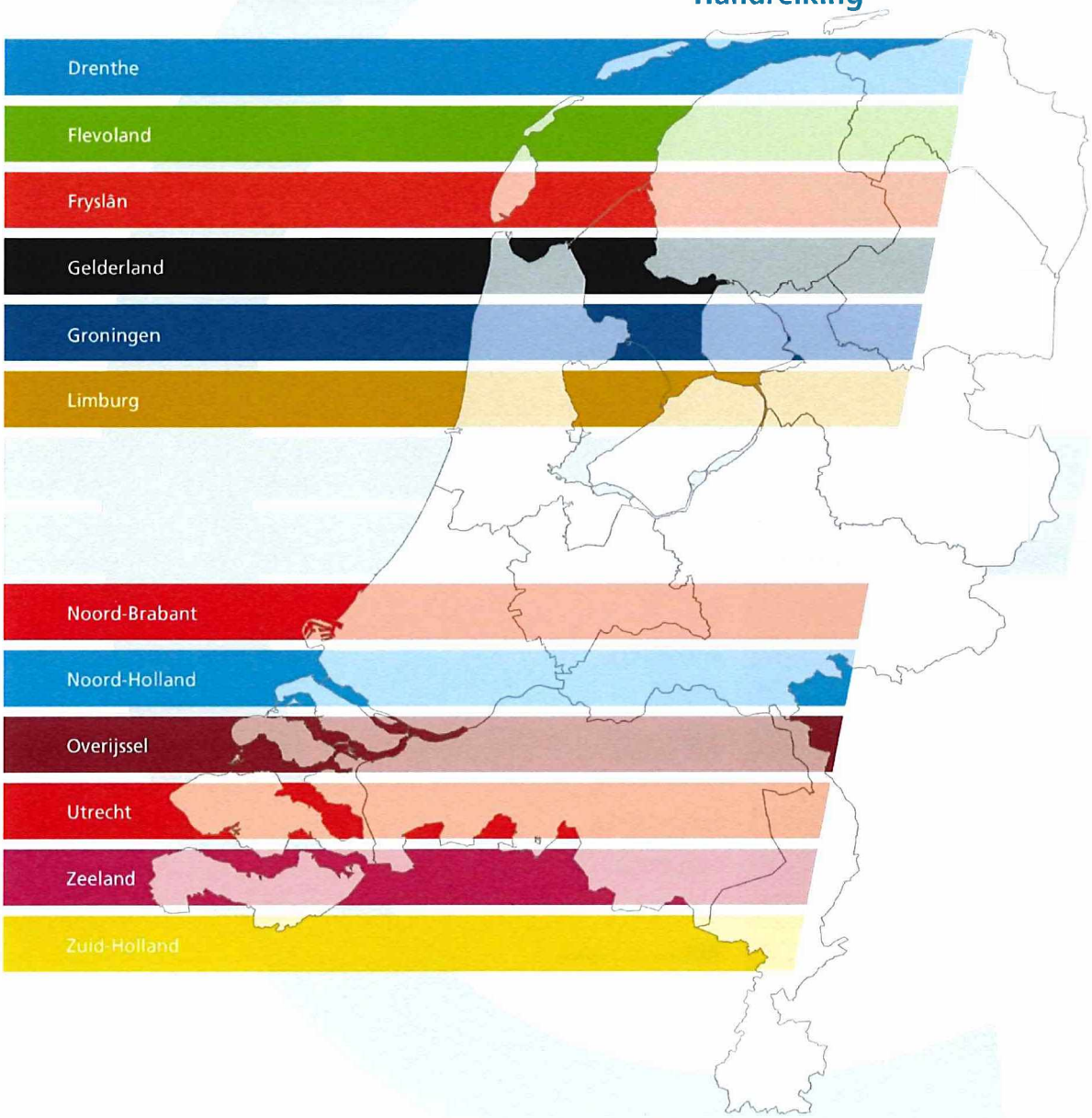
VERDUIDELIJKING
STRUCTURELE EN INCIDENTELE BATEN EN LASTEN
Handreiking



VERDUIDELIJKING
STRUCTURELE EN INCIDENTELE BATEN EN LASTEN

Handreiking 2021



Inhoudsopgave

VERDUIDELIJKING **2**

STRUCTURELE EN INCIDENTELE BATEN EN LASTEN **2**

Handreiking 2021 2

Inleiding **2**

Inwerkingtreding **3**

Uitgangspunten **4**

Aard van de baten en lasten 4

Looptijd van de baten en lasten 5

Materiele omvang van de incidentele baten en lasten 5

Het overzicht van incidentele baten en lasten en de bijbehorende toelichting **6**

Het overzicht van incidentele baten en lasten 6

De toelichting 7

Voorbeelden van structurele en incidentele baten en lasten **9**

Reservemutaties **18**

Voorbeelden van reservemutaties **19**

Inleiding

Op 30 augustus 2018 is door de Commissie BBV de notitie structurele en incidentele baten en lasten (hierna: de notitie) gepubliceerd. De aanleiding voor deze notitie is de vernieuwing van het BBV in 2016. Het doel van de notitie is het verduidelijken wat de begrippen 'structureel' en 'incidenteel' precies inhielden, zodat deze begrippen meer eenduidig toegepast worden. In de praktijk wordt dit onderscheid nog niet altijd volledig conform de notitie gemaakt. Dit wordt voornamelijk veroorzaakt door het feit dat het BBV geen scherpe definitie geeft van de begrippen 'incidenteel' en 'structureel'. Dit kan tot verschillende interpretaties leiden tussen gemeenten onderling en tussen de gemeenten en de toezichthouder.

Om deze discussies in de toekomst te beperken publiceren de toezichthouders van de twaalf provincies deze handreiking. Dit is een verduidelijking van de notitie en is een aanvulling op hetgeen wij in het Gemeenschappelijk Financieel Toezichtkader 'GTK 2020 Gemeenten' opgenomen hebben. Ook voldoen veel overzichten van incidentele baten en lasten nog niet aan de eisen die de Commissie BBV heeft opgesteld. Deze handreiking is dan ook bedoeld als een praktisch instrument om te bepalen hoe baten en lasten moeten worden opgenomen in de begroting. In deze handreiking worden geen nieuwe regels gegeven. Wanneer de notitie geen nadere invulling geeft, en dus ruimte geeft aan de gemeente, wordt in deze handreiking uiteengezet hoe de toezichthouder deze ruimte betrekt bij zijn oordeel over het structureel en reëel evenwicht van de begroting. Een bijkomend doel van de handreiking is de uniformering van het toezicht tussen de provincies te bevorderen, evenals een betere vergelijkbaarheid tussen begrotingen van gemeenten en gemeenschappelijke regelingen (GR'en). Naast verduidelijking van het algemeen kader worden praktijkvoorbeelden gegeven.

De handreiking is primair geschreven voor gemeenten, maar geldt ook voor GR'en onder toezicht van Gedeputeerde Staten. Daar waar gemeente is geschreven, moet in dat geval GR worden gelezen. Als wordt gesproken over de raad, moet er voor de GR (algemeen) bestuur gelezen worden.

Inwerkingtreding

De handreiking Verduidelijking structurele en incidentele baten en lasten bevat geen nieuwe regelgeving en is met ingang van publicatie van toepassing. Door het toepassen van deze handreiking is het mogelijk dat posten, die een gemeente bij de begroting 2021 heeft opgenomen op het overzicht van incidentele baten en lasten, nu niet meer opgenomen kunnen worden bij de begroting 2022. Ook is het mogelijk dat er posten ontbraken op het overzicht van incidentele baten en lasten bij de begroting 2021, die nu toegevoegd moeten worden op het overzicht van incidentele baten en lasten bij de begroting 2022. Door het niet meer opnemen of toevoegen van posten op het overzicht van incidentele baten en lasten, kan het structureel en reëel saldo van de begroting 2022 negatief beïnvloed worden. Als een gemeente alleen hierdoor niet meer in aanmerking zou komen voor het gebruikelijke repressieve toezicht, zullen wij in dat geval terughoudend zijn bij het instellen van preventief toezicht voor het begrotingsjaar 2022.

Uitgangspunten

De belangrijkste uitgangspunten uit de notitie:
- Een gemeente voert structurele taken uit en raamt daarvoor structurele baten en lasten in de begroting.
- Omdat de gemeente structurele taken uitvoert, zijn structurele baten en lasten de regel. Incidentele baten en lasten zijn de uitzondering.
- Deze uitzonderingen van incidentele baten en lasten worden volledig opgenomen in het verplichte overzicht van incidentele baten en lasten. Zowel in de begroting en de meerjarenraming als in de jaarrekening.
- Of een post terecht als incidenteel opgenomen is in het overzicht van incidentele baten en lasten blijkt uit het geven van een goede toelichting. Door de stellige uitspraak in de notitie is deze toelichting vereist.
- Voor het bepalen of er sprake is van de uitzondering, wordt de aard van de raming beoordeeld.
- In principe zijn alle stortingen in en onttrekkingen aan reserves incidenteel van aard.
- Het bestempelen van incidentele baten en lasten gebeurt door middel van een consequente gedragslijn.
- Baten en lasten zijn structureel als deze voor onbepaalde tijd geraamd worden, er is geen einddatum bekend.
- Baten en lasten komen in aanmerking om als incidenteel aangemerkt te worden als deze voor bepaalde tijd geraamd worden, er is een onvoorwaardelijke einddatum bekend.
- De incidentele baten en/of lasten moeten van materiële omvang zijn.
- Na eliminatie van de incidentele baten en lasten ontstaat het structureel begrotingssaldo.

Naast de bovengenoemde uitgangspunten noemt de notitie nog een aantal hulpmiddelen:
- Hulpmiddel voor het invullen van het begrip structureel: Baten en lasten die zich vier jaar of langer voordoen zijn in beginsel structureel van aard.
- Hulpmiddel voor het invullen van het begrip incidenteel: Baten en lasten die zich gedurende maximaal drie jaar voordoen.
- De aard van de raming (soort of de eigenschap van een begrotingspost) gaat echter altijd boven het hulpmiddel.

De belangrijkste wijziging ten opzichte van de vorige notitie incidentele en structurele baten en lasten (januari 2012) is dat de aard van de raming van de baten en lasten het dominante criterium is om te bepalen of baten en lasten structureel of incidenteel zijn en niet meer de looptijd.

Aard van de baten en lasten

Vanuit het uitgangspunt dat:
- een gemeente de taakvelden en de bijbehorende baten en lasten geïdentificeerd heeft en
- de uitvoering zich over lengte van jaren uitstrekt,

volgt de conclusie dat alle baten en lasten in principe structureel van aard zijn.

Voor het begrip 'aard van de baten en lasten' geeft de notitie de volgende uitleg:
De aard van de baten en lasten betekent in het kader van deze notitie dat de soort of de eigenschap van een begrotingspost binnen een taakveld in eerste instantie bepalend is of een post als incidenteel of structureel aangemerkt wordt.

Vervolgens wordt in de notitie uiteengezet wat in principe onder de structurele baten en lasten valt en wanneer er sprake is van incidentele baten en lasten.

Looptijd van de baten en lasten

Het komt regelmatig voor dat baten of lasten, waarbij het niet duidelijk is of deze voor bepaalde of onbepaalde zijn, als incidenteel gekenmerkt worden. Er is hier geen duidelijke einddatum. In dat geval moet er teruggevallen worden het basisprincipe dat baten en lasten structureel zijn. Alleen wanneer er op het moment van besluitvorming een duidelijke en onvoorwaardelijke einddatum is, is de tijdelijkheid van baten of lasten voldoende aangegeven om dit als incidentele post op te kunnen nemen.

Algemene voorbeelden (niet limitatief) waarbij *geen* sprake is van een duidelijke en onvoorwaardelijke einddatum:

- In het coalitieprogramma is voor de duur van de raadsperiode nieuw beleid opgenomen, dat leidt tot (hogere) lasten in de begroting en meerjarenraming. Na de volgende gemeenteraadsverkiezingen bepaalt de nieuwe raad of het beleid voortgezet wordt of niet;
- Als gevolg van een proef/pilot worden er voor een bepaalde periode hogere lasten opgenomen in de begroting en meerjarenraming. Na (bijvoorbeeld) 2 jaar wordt de proef/pilot geëvalueerd en wordt er definitief besloten over wel of niet voortzetten.

Opgemerkt wordt dat er een verschil is tussen onvoorwaardelijk en onherroepelijk. Een besluit dat later ingetrokken kan worden (door de nieuwe raad, of op basis van een evaluatie) maakt de daaruit voortvloeiende lasten niet incidenteel.

Ook blijkt uit de notitie dat het voorzichtigheidsprincipe, net als op alle andere onderdelen van het BBV, van toepassing is. Dat betekent dat, in geval van twijfel, er altijd sprake is van structurele baten en lasten. Zolang er naar het oordeel van de toezichthouder geen duidelijke en onvoorwaardelijke einddatum is, worden de baten en lasten als structureel aangemerkt.

Materiele omvang van de incidentele baten en lasten

De Commissie BBV adviseert om in de financiële verordening aan te geven wat een gemeente *bij het bepalen* van een incidentele post aanmerkt als een materiële beïnvloeding. De bedoeling hiervan is om de begroting en het overzicht niet nodeloos ingewikkeld te maken door een grote hoeveelheid kleine bedragen als incidenteel aan te merken. Dit heeft ook te maken met het uitgangspunt dat alle baten en lasten in principe structureel zijn en dat incidentele baten en lasten dus de uitzondering zijn. Indien er grote aantallen incidentele posten zijn opgenomen in het overzicht, dan kan dit een indicatie zijn dat dit uitgangspunt niet correct toegepast wordt. Het bepalen of aan het uitgangspunt 'materiële omvang' wordt voldaan, gebeurt per individuele post en niet door eerst alle kleine bedragen te totaliseren. Een (klein) bedrag van bijvoorbeeld € 5.000 kan in eerste instantie aan de uitgangspunten van incidenteel voldoen, maar als de € 5.000 niet voldoet aan het uitgangspunt 'materiële omvang' kan het bedrag toch niet als incidenteel aangemerkt worden.

Als een gemeente geen grensbedrag heeft opgenomen in de financiële verordening wat als materiële beïnvloeding wordt aangemerkt, dan zoekt de toezichthouder zoveel als mogelijk aansluiting bij andere besluiten over het hanteren van (grens)bedragen. Bijvoorbeeld het grensbedrag waartoe het college van B&W bevoegd is uitgaven te doen zonder vooraf budget/krediet te vragen aan de raad. De hoogte van dit bedrag is dan kennelijk een goede indicatie van het gevoel voor materialiteit van de gemeenteraad.
De toezichthouder houdt bij het beoordelen van de incidentele baten en lasten de volgende volgorde aan:

- de aard van de raming;
- de einddatum;
- de materiële beïnvloeding.

Om een post als incidenteel aan te kunnen merken moeten alle uitgangspunten van toepassing zijn.

Het overzicht van incidentele baten en lasten en de bijbehorende toelichting

Zoals bij de uitgangspunten aangegeven, is een overzicht van de incidentele baten en lasten en de toelichting verplicht. Praktisch betekent dit, dat het aan de gemeente is om te onderbouwen waarom een baat of last incidenteel is. Het overzicht en de toelichting moet voldoende inzicht geven aan alle betrokkenen om te beoordelen of er ook daadwerkelijk sprake is van een incidentele baat of last.

In de praktijk zien we een grote diversiteit bij het (niet) opnemen van het overzicht van incidentele baten en lasten en de bijbehorende toelichting in de begroting en jaarstukken. Om meer duidelijkheid te verschaffen geven we eerst een opsomming van relevante artikelen uit het BBV en de stellige uitspraak die in de notitie opgenomen is. Daarna volgt een verdere verduidelijking.

- Hoofdstuk II. De begroting en de toelichting, artikel 19, lid c: De toelichting op het overzicht van baten en lasten bevat ten minste een overzicht van incidentele baten en lasten per programma, waarbij per programma ten minste de belangrijkste posten afzonderlijk worden gespecificeerd en de overige posten als totaalbedrag kunnen worden opgenomen;
- Hoofdstuk III. De meerjarenraming en de toelichting, artikel 23, lid b: De toelichting op het overzicht van baten en lasten bevat ten minste een overzicht van incidentele baten en lasten per programma, waarbij per programma ten minste de belangrijkste posten afzonderlijk worden gespecificeerd en de overige posten als totaalbedrag kunnen worden opgenomen;
- Hoofdstuk IV. De jaarstukken en de toelichting, artikel 28, lid c: De toelichting op het overzicht van baten en lasten bevat ten minste een overzicht van incidentele baten en lasten per programma, waarbij per programma ten minste de belangrijkste posten afzonderlijk worden gespecificeerd en de overige posten als totaalbedrag kunnen worden opgenomen;
- Stellige uitspraak notitie: Voor de in het overzicht van incidentele baten en lasten opgenomen posten is een nadere toelichting vereist.

Het overzicht van incidentele baten en lasten

Artikel 19, lid c BBV is een nadere uitwerking van artikel 7 BBV. Op grond van artikel 7 BBV dient het overzicht van incidentele lasten (met bijbehorende toelichting) opgenomen te zijn in de financiële begroting. Opnemen als bijlage in het bijlagenboek of als afzonderlijk document (extra comptabel) aanleveren voldoet niet aan dit uitgangspunt. Artikel 23, lid b is van gelijke strekking, maar dan voor de meerjarenraming.

Op grond van de artikelen 19, lid c (begroting) en 23, lid b (meerjarenraming) van het BBV is er sprake van een meerjarig overzicht. Strikt formeel (artikel 186 Gemeentewet) zijn de begroting en de meerjarenraming twee afzonderlijke documenten. In de praktijk zien we dat alle gemeenten de begroting en meerjarenraming hebben geïntegreerd tot één document. In dat geval dienen alle incidentele baten en lasten ook in één overzicht te worden opgenomen om het gewenste meerjarig inzicht te bereiken.

In het BBV is opgenomen, dat de belangrijkste incidentele baten en lasten afzonderlijk per programma in het overzicht van incidentele baten en lasten worden opgenomen en dat minder belangrijke posten als totaalbedrag opgenomen kunnen worden. Dit houdt in, dat de incidentele baten en lasten afzonderlijk worden opgenomen en aangegeven wordt onder welk programma deze posten vallen. De minder belangrijke posten kunnen per programma als totaalbedrag opgenomen worden. Alle incidentele baten en lasten per programma totaliseren en alle minder belangrijke posten als één totaalbedrag opnemen in het overzicht van incidentele baten en lasten voldoet niet aan de

regelgeving. In de notitie adviseert de Commissie BBV om in de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet) een grensbedrag op te nemen vanaf welk bedrag incidentele baten en lasten afzonderlijk gespecificeerd worden in het overzicht van incidentele baten en lasten. Deze aanbeveling heeft betrekking op het tonen van de incidentele baten en lasten.

Uit het gestelde 'per programma' leiden sommige gemeenten af, dat de incidentele baten en lasten (alleen) bij de desbetreffende programma's worden vermeld. Hiermee wordt niet voldaan aan de regelgeving om alle incidentele baten en lasten in één overzicht van incidentele baten en lasten op te nemen. Gemeenten zijn uiteraard vrij om de incidentele baten en lasten ook nog een keer bij de programma's te vermelden.

Alle incidentele baten en lasten worden opgenomen in het overzicht van incidentele baten en lasten. Speciale aandacht vragen we voor reservemutaties. Reservemutaties zijn naar de aard incidenteel. Alle incidentele reservemutaties dienen daarom ook opgenomen te zijn in het overzicht van incidentele baten en lasten. Wanneer incidentele lasten worden gedekt door reserves en dus cijfermatig tegen elkaar wegvallen, is dit geen reden om die posten (zowel de lasten als de baten) achterwege te laten op het overzicht van incidentele baten en lasten.
Structurele reserve mutaties dienen overigens opgenomen te zijn in het verplichte overzicht van structurele reservemutaties (artikel 19 sub d BBV). Dit geeft meer inzicht in de financiële situatie van de gemeente.

Speciale aandacht vragen we nog voor het overzicht van incidentele baten en lasten in de jaarstukken. Zowel het BBV zelf, als in de notitie wordt duidelijk aangegeven dat ook in de jaarstukken een overzicht van incidentele baten en lasten (met bijbehorende toelichting) opgenomen moet zijn. Vaak ontbreekt dit overzicht. Het betreft zowel de realisatie van posten die in de bijbehorende begroting (of via begrotingswijziging) als incidenteel aangemerkt zijn, als alle andere incidentele posten die niet geraamd waren in de begroting of via begrotingswijziging. Voor de duidelijkheid, we bedoelen hier niet de 'eenmalige' afwijkingen. Eenmalige afwijkingen kunnen namelijk zowel incidentele als structurele baten en lasten betreffen. Sinds het publiceren van de notitie (in augustus 2018) zien we in de jaarstukken 2018 en 2019 nog weinig of geen verbeteringen. Daarom doen we nogmaals de oproep om in de jaarstukken een overzicht van incidentele baten en lasten (met bijbehorende toelichting) op te nemen.

De toelichting

Zonder een goede toelichting kan onvoldoende inzichtelijk gemaakt worden of een post terecht als incidenteel opgenomen is in het overzicht van incidentele baten en lasten. Daarom is in de notitie de stellige uitspraak opgenomen dat voor de in het overzicht van incidentele baten en lasten opgenomen posten een nadere toelichting vereist is. Met een stellige uitspraak geeft de Commissie BBV een interpretatie van de regelgeving die leidend is.

Het overzicht van incidentele baten en lasten en de bijbehorende toelichting zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden en vormen daarom één geheel, een toelichting die elders opgenomen is volstaat niet. Alle bepalingen die gelden voor het overzicht van incidentele baten en lasten zijn ook van toepassing op de bijbehorende toelichting.

In het overzicht van incidentele baten en lasten kunnen minder belangrijke posten, onder een bepaald grensbedrag maar boven het grensbedrag van de materiële beïnvloeding, per programma als totaalbedrag opgenomen worden. Iedere post van dit totaalbedrag zal echter, net als alle andere

posten, toegelicht moeten worden om te kunnen bepalen of die posten terecht als incidenteel aangemerkt zijn.

Bij het bepalen of een post als incidenteel aangemerkt kan worden, dienen de uitgangspunten van het BBV gehanteerd en toegelicht te worden. In de toelichting moet daarom tenminste het volgende zijn opgenomen:

- Waarom deze begrotingspost naar de aard van de raming als incidenteel aangemerkt is;
- De duur waarvoor de begrotingspost geraamd is, waarbij er sprake moet zijn van een duidelijke en onvoorwaardelijke einddatum.

Als van incidentele baten of lasten niet onderbouwd is waarom deze incidenteel zijn of wanneer in de toelichting geen duidelijke en onvoorwaardelijke einddatum opgenomen is, dan is dit niet conform de notitie en worden ze door de toezichthouder gecorrigeerd op het structureel begrotingssaldo.

Voorbeelden van structurele en incidentele baten en lasten

De algemene uitgangspunten zijn uitgewerkt in diverse praktijkvoorbeelden (niet limitatief) die wij tegenkomen in begrotingen.

Fluctuatie structurele baten en lasten 9

Gratificaties en ambtsjubilea 10

Raming onvoorzien 10

Fluctuatie van de raming 'onvoorzien' 10

Periodiek terugkerende verkiezingen 11

Periodiek terugkerende (personele) lasten 11

Periodiek op te stellen beleidsdocumenten zoals visies, plannen en nota's 11

Uitvoeringslasten van een omgevingsvisie 12

Implementatiekosten 12

Lasten voormalig personeel (bijvoorbeeld FPU / IZA premies, wachtgeldverplichtingen) 12

Wethouderspensioenen, wachtgeldverplichtingen, nabestaandenpensioen voormalige wethouders ... 12

Verkoop eigendommen/activa: snippergroen/reststrookjes 13

Bezuinigingen 13

Bezuinigingen op formatie (die leiden tot bovenformatief) 13

(Nog) niet gerealiseerde bezuinigingen, ombuigingen, etc. 13

Onderuitputting op budgetten 13

Incidentele baten en lasten Gemeenschappelijke Regelingen (GR-en) 14

Pilot gebiedsteammedewerker binnen huisartsenpraktijk 14

Tijdelijke subsidie aan een privaat zwembad 15

Ontvangen GIDS-gelden en de tijdelijke inzet van deze middelen 15

Gesloten administraties 15

Mutaties grondexploitatie 16

Winst grondexploitatie 16

Vennootschapsbelasting 16

Herindeling: frictiekosten en verdeelmaatstaf herindeling 16

Herindeling: extra formatie tot aan datum herindeling 16

Herindeling: nieuw beleid 17

Fluctuatie structurele baten en lasten

Casus: In hoofdstuk 3 'Aard van de baten en lasten' van de 'Notitie structurele en incidentele baten en lasten' is aangegeven dat wanneer lasten voor onbepaalde tijd geraamd worden die lasten onder structureel bestaand beleid vallen. Daar is tevens aangegeven, dat de ramingen in de begroting en meerjarenraming kunnen fluctueren.

Uitwerking: In de 'Notitie structurele en incidentele baten en lasten' worden verder geen voorbeelden gegeven. Aangezien met name over dit onderdeel de nodige onduidelijkheid bestaat en dus tot discussies leidt, volgt hier een (niet limitatieve) opsomming van voorbeelden die onder het begrip 'fluctuatie van de raming vallen' en dus structureel zijn.

- Wanneer groot onderhoud kapitaalgoederen niet geëgaliseerd wordt via een onderhoudsvoorziening dan fluctueren de ramingen jaarlijks.
- Snoeien en rooien van bomen, extra ten opzichte van de reguliere jaarlijkse werkzaamheden.
- Intensivering/wijzigen van beleid door beschikbaarstelling van extra budget. Bijvoorbeeld meer vegen van straten, de plantsoenen meer onderhouden en/of meer (eenjarige) bloeiende planten aanbrengen om het straatbeeld te verfraaien, een kwaliteitsimpuls aan het onderhoud wegen.
- Tijdelijke verhoging van de raming om later voordeel te kunnen behalen. Bijvoorbeeld inzaaien bermen of plantsoenen met veldbloemen zodat er minder gemaaid hoeft te worden.
- In het verleden jarenlang geld overgehouden op onderhoud kapitaalgoederen. De ramingen worden nu (tijdelijk) verhoogd om de kapitaalgoederen weer op het gewenste onderhoudsniveau te krijgen. (NB: geen achterstallig onderhoud waar een voorziening voor getroffen moet worden)
- Inhuur van derden voor een vacature van een bestaande formatieplaats waardoor de salariskosten hoger zijn.
- Inhuur van personeel in verband met het inlopen van achterstanden omdat de capaciteit niet voldoende was.

Gratificaties en ambtsjubilea

Casus: Gratificaties en ambtsjubilea komen ieder jaar voor. Deze lasten wijken af van de periodiek terugkerende en dus structurele salariskosten. Er zijn verschillende reden om voor gratificaties en ambtsjubilea jaarlijks een raming in de begroting op te nemen.

Uitwerking: Gratificaties en ambtsjubilea zijn incidenteel, de aard van de raming is echter structureel, omdat het voortvloeit uit het personeelsbeleid. Daarnaast maken ambtsjubilea onderdeel uit van de CAO cq arbeidsvoorwaarden. Ambtsjubilea kunnen vooraf ingeschat worden en behoren daarmee tot de jaarlijks fluctuerende structurele lasten. Hoewel gratificaties in het kader van bijzondere beloning zich minder goed vooraf laten inschatten is er in de regel wel een (vast) budget voor bijzondere beloning. In de regel zorgen gratificaties en ambtsjubilea niet voor een materiële beïnvloeding van het begrotingssaldo.

Raming 'onvoorzien'

Casus: De raming 'onvoorzien' (of een deel daarvan) wordt gebruikt voor het dekken van incidentele uitgaven. De raming onvoorzien (of een deel daarvan) wordt daarom aangemerkt als incidenteel.

Uitwerking: artikel 17 lid b van het BBV vermeldt dat het overzicht van baten en lasten onder andere 'het geraamde bedrag voor onvoorzien' bevat. Dit houdt in dat er jaarlijks een (reële) raming onvoorzien in de begroting opgenomen moet worden. Daarmee is de post onvoorzien naar de aard structureel. Het maakt vervolgens niet uit of een gemeente uit de post onvoorzien (alleen maar) incidentele, onvoorziene lasten dekt.

Fluctuatie van de raming 'onvoorzien'

Casus: Bij sommige gemeenten fluctueert de post onvoorzien. Waar de post onvoorzien jaarlijks € 250.000 bedraagt, bedraagt deze in één van de vier jaarschijven € 300.000. Vervolgens wordt de extra € 50.000 onvoorzien in het betreffende jaar als incidenteel bestempeld.

Uitwerking: Het gaat hier om een fluctuatie van een naar de aard structurele post. Dus de € 300.000 onvoorzien is in het geraamde jaar volledig structureel.

Periodiek terugkerende verkiezingen
Casus: Het aantal verkiezingen in een jaar kan variëren. Meestal is er sprake van één verkiezing. Soms zijn er twee verkiezingen in een jaar en soms is er helemaal geen verkiezing. Omdat de lasten niet ieder jaar geraamd hoeven te worden, merken gemeenten de lasten voor verkiezingen aan als incidentele lasten. Een variant hierop is dat gemeenten jaarlijks één verkiezing ramen en de afwijking op die ene verkiezing als incidenteel aanmerken.

Uitwerking: De baten en lasten met betrekking tot verkiezingen zijn structureel, zolang het regulier periodiek terugkerende verkiezingen betreft waarvoor geen einddatum is bepaald. Voorbeelden van periodiek terugkerende verkiezingen zijn verkiezingen voor de gemeenteraad, de Tweede Kamer, de Provinciale Staten en de Europese verkiezingen. Al deze verkiezingen vinden periodiek plaats. Alleen baten en lasten met betrekking tot extra verkiezingen, zoals Tweede Kamerverkiezingen bij de val van een kabinet, kunnen als incidenteel aangemerkt worden. Omdat de val van een kabinet in de regel geen raming op begrotingsbasis zal zijn, zal dit veelal alleen op jaarrekeningbasis aan de orde zijn.

Periodiek terugkerende (personele) lasten
Casus: Er kan sprake zijn van periodiek terugkerende personele lasten. Te denken valt daarbij aan bv. periodieke medische onderzoeken van medewerkers, een personeelsfeest dat iedere 3 jaar plaats vindt of het tweejaarlijks opstellen van een veiligheidsmonitor.

Uitwerking: In de op 30 augustus 2018 verschenen Notitie Structurele en incidentele baten en lasten van de Commissie BBV wordt aandacht geschonken aan de periodiek terugkerende baten en lasten. In deze notitie staat over deze periodieke baten en lasten het volgende:
"*Voor structurele baten en lasten geldt in het algemeen, dat zij tot nadere besluitvorming voor onbepaalde tijd opgenomen zijn. Met andere woorden, er is (nog) geen einddatum bekend. Dit laat onverlet, dat de hoogte van de structurele baten en lasten jaarlijks kan fluctueren. Van structurele baten en lasten is ook sprake indien de ramingen bijvoorbeeld om het jaar opgenomen zijn. Zolang deze posten maar periodiek terug blijven komen en er geen eindtijd bepaald is. Deze fluctuaties blijken uit de meerjarenraming.*"
In dit voorbeeld is er sprake van periodiek terugkerende lasten. Het betreft een structurele taak waarvoor geen einddatum bepaald is. Het gaat daarom hier om structurele lasten.

NB:
Andere voorbeelden van periodiek terugkomende lasten zijn (niet limitatief):
- Wegeninspectie om het jaar.
- Actualiseren wegenleggers.
- Waar staat je gemeente om het jaar.
- Visserijdagen om het jaar.

Periodiek op te stellen beleidsdocumenten zoals visies, plannen en nota's
Casus: De gemeente stelt iedere 5 jaar (bijvoorbeeld) een woonvisie vast. De daarmee gepaard gaande lasten merkt de gemeente aan als incidenteel.

Uitwerking: Indien het opstellen en vervolgens periodiek actualiseren van beleidsdocumenten bij regel is vastgelegd (bv. door middel van een wet, verordening of raadsbesluit) én er geen einddatum

bekend is, dan zijn de hiermee gemoeide baten en lasten structureel. Het maakt daarbij niet uit of de periodiciteit 4 jaar, 10 jaar of in een enkel geval nog langer is.

Uitvoeringslasten van een omgevingsvisie
Casus: Bij een gemeente worden voor de uitvoering van een omgevingsvisie van 2020 t/m 2029 jaarlijks een vast bedrag aan lasten geraamd. Vanaf 2030 stoppen deze lasten. De gemeente beschouwt deze lasten als incidenteel.

Uitwerking: Het opstellen van een omgevingsvisie is een wettelijke plicht. Deze lasten zijn structureel. Zie het voorbeeld hierboven. De daaruit voortvloeiende lasten zijn dan ook structureel. Wel is in dit voorbeeld een concrete einddatum bepaald. Of die einddatum onvoorwaardelijk is, is bij aanvang moeilijk te bepalen. In de notitie is de 'harde' grens van "3 jaar of minder een post ramen is incidenteel" losgelaten. 4 of 5 jaar een post ramen met een onvoorwaardelijke eindtijd kan daardoor nog steeds een incidentele last zijn. De 10 jaar uit dit voorbeeld gaan de 3, 4 of 5 jaar echter ruim te boven, Waardoor er geen sprake meer is van incidentele beïnvloeding van het structurele begrotingssaldo. Deze lasten zijn daarom ook op basis van de (ver in de toekomst liggende) einddatum structureel.

Implementatiekosten
Casus: Voorafgaand aan de invoering van de Omgevingswet maakt de gemeente implementatiekosten.

Uitwerking: Kosten die gemaakt worden ter voorbereiding op de uitvoering van een nieuwe of gewijzigde structurele taak kunnen als incidenteel aangemerkt worden. De implementatiekosten zijn tijdelijk en vallen niet onder de structurele lasten. De lasten die voortvloeien uit het uitvoeren van de structurele taak zijn wel structureel.

Lasten voormalig personeel (bijvoorbeeld FPU / IZA premies, wachtgeldverplichtingen)
Casus: Een gemeente raamt premies ziektekosten van voormalig personeel. Omdat dit personeel geen onderdeel meer uitmaakt van de formatie, merkt de gemeente deze lasten aan als incidenteel.

Uitwerking: Lasten van voormalig personeel vloeien voort uit de rechtspositieregeling. Deze rechtspositieregeling heeft een structurele werking. Het BBV schrijft voor dat jaarlijkse arbeidskosten gerelateerde verplichtingen (huidig en voormalig personeel) van gelijk volume via de exploitatie moeten lopen. De lasten van voormalig personeel zijn daarmee structureel.

Wethouderspensioenen, wachtgeldverplichtingen, nabestaandenpensioen voormalige wethouders
Casus: Voor de aanspraken op toekomstige wethouderspensioenen en wachtgeldverplichtingen van voormalige wethouders heeft de gemeente een voorziening gevormd. De jaarlijkse stortingen, om de voorziening van voldoende omvang te blijven houden, merkt de gemeente aan als incidenteel.

Uitwerking: Het verschil met het vorige voorbeeld is dat de jaarlijkse arbeidskosten gerelateerde verplichtingen niet van gelijk volume zijn. De gemeente heeft daarom (terecht) een voorziening gevormd. De jaarlijkse storting in deze voorziening, om de voorziening van voldoende omvang te blijven houden, is structureel.

Verkoop eigendommen/activa: snippergroen/reststrookjes
Casus: Het komt nog steeds voor dat gemeenten verkoop van eigendommen als structurele baten aanmerken. Het argument dat daarbij gehanteerd wordt is vaak, dat er jaarlijks een opbrengst verkoop snippergroen geraamd wordt voor het begrotingsjaar en de drie daaropvolgende jaren in de meerjarenraming.

Uitwerking: De aard van de raming is bepalend. Voor de volledigheid nemen we de tekst van het voorbeeld uit de notitie structurele en incidentele baten en lasten van de Commissie BBV integraal over.
Een bezit kun je maar één keer verkopen, dus is er altijd sprake van een incidentele opbrengst. Dit is ook het geval wanneer gronden (stukjes groen, landbouwgronden) gedurende meerdere jaren verkocht worden. Ondanks het feit dat een dergelijke opbrengst mogelijk langer dan drie jaar geraamd kan worden, is er altijd sprake van incidentele baten.
Boekwinst of –verlies bij verkoop van geactiveerde investeringen (eventuele opbrengst wijkt af van de boekwaarde) is een eenmalige baat of last.

Bezuinigingen
Casus: Een gemeente besluit om een structurele taak in de toekomst te verminderen of zelfs helemaal te beëindigen.

Uitwerking: Wanneer een gemeente besluit om een structurele taak in de toekomst te verminderen of zelfs helemaal te beëindigen, blijven de daarmee gepaard gaande lasten tot het moment van de vermindering of beëindiging structureel. Het feit dat een altijd als structureel aangemerkte taak verminderd of beëindigd wordt, maakt de lagere of vervallen lasten niet opeens incidenteel.

Bezuinigen op formatie (die leiden tot bovenformatief)
Casus: Medewerkers worden bovenformatief geplaatst i.v.m. het vervallen van een structurele taak.

Uitwerking: Salariskosten zijn structurele lasten op basis van het personeelsbeleid. Door het beëindigen van een structurele taak blijft de aard van de raming tot het moment van beëindigen van die taak ongewijzigd. Ook al is er bij een wijzigingsbesluit sprake van een einddatum, mogelijk dat personeel zelfs niet meer nodig is en als bovenformatief aangemerkt wordt, wil dat niet zeggen dat daardoor salarislasten tot de einddatum wijzigen van aard. Salarislasten die structureel geraamd werden, blijven ook tot de einddatum structureel.

(Nog) niet gerealiseerde bezuinigingen, ombuigingen, etc.
Casus: Bezuinigingen, ombuigingen, etc., kunnen, mits reëel onderbouwd, in de begroting opgenomen worden. De bezuinigingen moeten soms nog daadwerkelijk gerealiseerd worden, maar met het te behalen voordeel is financieel al (structureel) rekening gehouden. Deze bezuinigingen blijken in de praktijk soms te ambitieus en verlopen niet volgens plan.

Uitwerking: In het geval de te realiseren bezuiniging vertraging oploopt en de raming dus niet (geheel) wijzigt ten opzichte van de oorspronkelijke raming in een vorige begroting, blijven de lasten van de niet gerealiseerde bezuiniging structureel van aard. Het (eenmalig) niet kunnen realiseren van een bezuiniging maakt het nadeel van de het deel van de niet gerealiseerde bezuiniging niet incidenteel.

Onderuitputting op budgetten
Casus: Van onderuitputting is sprake wanneer er minder geld uitgegeven wordt dan begroot. Het niet volledig benutten van een raming noemt men ook wel onderschrijding van de begroting. In het

algemeen wordt dit veroorzaakt door onvoorziene omstandigheden die zich in de loop van het jaar voordoen.

Uitwerking: Onvoorziene omstandigheden kun je vooraf niet ramen. Daarom kan onderuitputting op begrotingsbasis niet geraamd worden. Van onderuitputting is alleen sprake bij de jaarrekening en kan alleen dan een eenmalig voordeel opleveren. Dit eenmalige voordeel kan zowel betrekking hebben op structurele lasten als incidentele lasten. Dit eenmalige voordeel moet niet verward worden met een raming incidenteel.
Toch zien we dat gemeenten onderuitputting ramen in de begroting. Dit komt het meeste voor bij het ramen van onderuitputting kapitaallasten. In die gevallen is er dan sprake van een (te) ambitieus investeringsplan waarvan al vooraf ingeschat wordt dat dit investeringsplan niet volledig gerealiseerd wordt. Een deel van de geraamde kapitaallasten wordt dan weer afgeraamd als zijnde onderuitputting kapitaallasten. We zien dat gemeenten deze onderuitputting kapitaallasten dan als een incidenteel voordeel ramen. Sommige gemeenten, waar inmiddels een langere ervaring is dat het investeringsplan te ambitieus is en dus niet volledig gerealiseerd wordt, ramen dit voordeel dan zelfs structureel.
De discussie of onderuitputting kapitaallasten op begrotingsbasis een structureel of een incidenteel voordeel oplevert kan echter achterwege blijven, omdat onderuitputting op begrotingsbasis niet geraamd kan worden, omdat de raming reëel dient te zijn. Niet incidenteel en niet structureel.
De enige manier om op begrotingsbasis met lagere kapitaallasten rekening te houden is het vaststellen van een reëler investeringsplan.

Incidentele baten en lasten Gemeenschappelijke Regelingen (GR-en)
Casus: Deze handreiking is ook van toepassing voor GR-en. Wanneer er bij GR-en sprake is van incidentele baten en lasten dan kunnen de GR-en bij de raming 'bijdragen deelnemende gemeenten' aangeven welk deel structureel is en welk deel incidenteel. Dit wordt in de begroting van de GR verwerkt op basis van consistent beleid. Dus ieder jaar en zowel de incidentele lasten als de incidentele baten.

Uitwerking: De in de begroting van de gemeenten geraamde bijdrage van de deelnemende gemeente aan de GR is naar de aard van de raming structureel. Wanneer de GR in haar begroting inzichtelijk maakt welk deel van de bijdrage van de deelnemende gemeenten incidenteel is, kan de gemeente in bijzondere gevallen dat deel opnemen in het overzicht van incidentele baten en lasten. Ook voor de gemeente geldt dat dit op basis van consistent beleid gebeurt.

Pilot gebiedsteammedewerker binnen huisartsenpraktijk
Casus: In 2020 is door een gemeente en in samenwerking met huisartsen een pilot opgestart om vanuit het gebiedsteam met een praktijkondersteuner jeugd te gaan werken bij huisartsen. De pilot is bij de begroting 2021 eerst met een jaar verlengd. De pilot wordt na 2021 weer geëvalueerd en kán op basis van die evaluatie leiden tot een vervolg. Is hier sprake van incidentele of structurele lasten?

Uitwerking: Het verder al dan niet continueren is afhankelijk van de evaluatie van de pilot. Daardoor is er geen concrete, onvoorwaardelijke einddatum genoemd voor deze pilot. Financieel gezien is alleen voor 2021 nog een extra last opgenomen en lijkt hier in die zin te zijn voldaan aan het criterium "lasten met een concrete einddatum", maar deze einddatum is niet onvoorwaardelijk. De pilot wordt na 2021 weer geëvalueerd en kán op basis van die evaluatie leiden tot een vervolg. In dit geval is daarom geen sprake van een concrete, onvoorwaardelijke einddatum en is hier sprake van een structurele last. Een extra argument om lasten van pilots als structureel te betitelen is dat in zijn algemeenheid

voor pilots geldt dat gemeenten met een pilot de intentie hebben om dit over te laten gaan in structureel beleid.

Tijdelijke subsidie aan een privaat zwembad
Casus: In 2019 gaf de private exploitant van een zwembad aan dat het zwembad aan vernieuwing toe was en dat zonder subsidie van de gemeente het zwembad gesloten zou worden. De raad heeft toen besloten te willen onderzoeken of er een noodzaak bestaat voor een zwembad in de gemeente. Er is door de raad besloten om in afwachting van het onderzoek voor de jaren 2019 t/m 2023 (dus vijf jaar lang) subsidie op te nemen in de gemeentebegroting. In het raadbesluit staat ook dat de subsidie per 2024 vervalt, tenzij de raad een nieuw besluit neemt op basis van het onderzoek naar noodzaak van een gemeentelijk zwembad. Is hierbij sprake van incidentele of structurele lasten?

Uitwerking: De redenatie is hier gelijk aan de redenatie uit het vorige voorbeeld. Ook hier is weliswaar een concrete einddatum genoemd, maar ook hier geldt dat deze niet onvoorwaardelijk is, want de einddatum is nog afhankelijk van een lopend onderzoek. Daardoor is hier sprake van een structurele last.

NB: Op genoemde voorbeelden zijn varianten denkbaar, zoals lasten voor een proef opnemen voor de duur van de raadsperiode. Aan het eind van de raadsperiode wordt dan geëvalueerd of de extra lasten gehandhaafd blijven of niet. Ook hier geldt dat het ontbreken van een concrete, onvoorwaardelijke einddatum de kosten structureel maken.

Ontvangen GIDS-gelden en de tijdelijke inzet van deze middelen
Casus: Via de algemene uitkering van het gemeentefonds ontvangen veel gemeenten GIDS-gelden (Gezond In De Stad). Binnen het gemeentefonds zijn deze middelen tot en met 2022 beschikbaar. Er zijn gemeenten die hiervoor lasten ramen die ook tot 2022 lopen. Daarbij is uit uitgangspunt voor die gemeenten: met ingang van 2023 stopt deze activiteit. Zijn de baten en lasten incidenteel of structureel?

Uitwerking: De algemene uitkering uit het gemeentefonds is naar de aard van de raming structureel. Daardoor zijn de GIDS-gelden ook structureel. Dat binnen het totale gemeentefonds op onderdelen door het Rijk tijdelijk geld is toegevoegd, zoals voor GIDS-gelden of buurtsportcoaches, doet niet ter zake. Voor baten uit het gemeentefonds geldt in het algemeen dat ze vrij besteedbaar zijn, ongeacht voor welk doel en welke duur het Rijk middelen aan het gemeentefonds heeft toegevoegd.

De door de gemeente zelf opgevoerde lasten voor het project "Gezond In De Stad" zijn wel incidenteel. Deze niet wettelijk verplichte activiteit eindigt per 1-1-2023, waardoor sprake is van een concrete onvoorwaardelijke einddatum.

Gesloten administraties
Casus: Binnen de begroting van een gemeente kan er sprake zijn van gesloten administraties. In dat geval hebben de ramingen in de begroting een saldo van € 0 en hebben ze dus geen invloed op het structureel begrotingssaldo. Kunnen incidentele baten en lasten binnen gesloten exploitaties worden opgenomen op het overzicht van incidentele baten en lasten?

Uitwerking: Van een gesloten administratie is sprake wanneer het saldo gemuteerd wordt met een (egalisatie)voorziening, zoals bij de rioolheffing en de afvalstoffenheffing. Alle mutaties, inclusief de verrekening met de (egalisatie)voorziening moeten structureel geraamd worden.

Mutaties grondexploitatie
Casus: Het saldo van de ramingen grondexploitatie wordt gemuteerd op de balanspost 'Voorraden'. Ook de grondexploitatie sluit met een saldo van € 0 en heeft dus geen invloed op het structureel begrotingssaldo.

Uitwerking: Mutaties grondexploitaties zijn naar de aard van de raming incidenteel. Het totaal van de lasten en het totaal van de baten grondexploitatie dient in het overzicht van incidentele baten en lasten opgenomen te worden. De mutatie met de balanspost voorraden, waarmee een saldo van € 0 gerealiseerd wordt, wordt afzonderlijk opgenomen in het overzicht van incidentele baten en lasten. De mutaties grondexploitatie hebben dus geen invloed op het structureel begrotingssaldo. Overigens niet te verwarren met de (tussentijdse) winstneming grondexploitatie, die heeft namelijk wel invloed op het begrotingssaldo en is ook altijd incidenteel.

Winst grondexploitatie
Casus: Er zijn gemeenten die in hun begroting rekening houden met een structurele jaarlijkse bijdrage (winstuitkering) uit de grondexploitatie.

Uitwerking: Winst per individuele grondexploitatie, inclusief de tussentijdse winstneming, maak je maar één keer. Winsten en verliezen grondexploitatie zijn daarom eenmalig van aard en zijn dus incidenteel.

Vennootschapsbelasting
Casus: De raming voor de vennootschapsbelasting.

Uitwerking: De raming vennootschapsbelasting is in het algemeen structureel van aard. Wanneer er echter vennootschapsbelasting afgedragen moet worden over de winsten grondexploitatie, is het redelijk om het deel van de af te dragen vennootschapsbelasting over de winsten grondexploitatie als incidentele last aan te merken. De winsten grondexploitatie zelf zijn namelijk ook incidenteel. Er dient (in de toelichting) wel een causaal verband aangetoond te worden tussen de winsten grondexploitatie en (en het daarop betrekking hebbende deel van) de af te dragen vennootschapsbelasting om als incidenteel aangemerkt te kunnen worden.

Herindeling: frictiekosten en verdeelmaatstaf herindeling
Casus: Bij een herindeling is er sprake van zogenaamde frictiekosten. Dit zijn lasten die zonder herindeling niet gemaakt zouden zijn en die per definitie extra en tijdelijk zijn. Voor deze extra en tijdelijke frictiekosten wordt op grond van de Wet algemene regels herindeling (arhi) via de algemene uitkering een extra en tijdelijke verdeelmaatstaf herindeling uitgekeerd.

Uitwerking: Het bedrag van de verdeelmaatstaf wordt over een periode van vijf jaar uitgekeerd vanaf het jaar voorafgaand aan de herindeling tot en met vier jaar na de datum van herindeling. Daarmee is er sprake van een einddatum. De verdeelmaatstaf herindeling wordt tijdelijk uitgekeerd ter compensatie van de incidentele lasten van een herindeling. Zowel de frictiekosten als de tijdelijke verdeelmaatstaf herindeling zijn incidenteel. Hiermee wordt voor dit specifieke deel binnen de algemene uitkering afgeweken van het algemeen uitgangspunt dat de algemene uitkering onder de structurele baten valt.

Herindeling: extra formatie tot aan datum herindeling
Casus: In verband met een voorgenomen ambtelijke fusie heeft een gemeente bezuinigd op personeel. Na het afketsen van de ambtelijke fusie is er een tekort in de formatie/bezetting. Reguliere

structurele taken kunnen niet (meer) naar behoren uitgevoerd worden. Inmiddels is een besluit genomen om te herindelen. Om de herindeling voor te bereiden is er zeker sprake van een personeelstekort. Er is dus (tijdelijk) extra formatie nodig. De gemeente merkt al het tijdelijk personeel tot aan de herindelingsdatum aan als incidentele lasten.

Uitwerking: In dit voorbeeld dient onderscheid gemaakt te worden tussen benodigd personeel om de herindeling voor te bereiden en benodigd personeel om de formatie weer op peil te brengen cq achterstanden in te lopen.
Het voorbereiden van een herindeling valt onder de frictiekosten. Zie het voorbeeld hierboven. De lasten van dat tijdelijk personeel vallen onder de incidentele lasten.
Personeelslasten voor het uitvoeren van reguliere structurele taken, inclusief het inlopen van achterstanden, vallen onder de structurele lasten. Dat personeel door middel van een tijdelijk dienstverband (tot aan de datum van herindeling) structurele taken uitvoert maakt die personeelslasten niet incidenteel. De aard van de raming (personeelslasten voor het uitvoeren van structurele taken) maakt deze lasten structureel. Een tijdelijk of vast dienstverband is daarbij niet van belang. Extra lasten voor het inlopen van achterstanden om de oude gemeente 'goed op te leveren' zijn structurele lasten en vallen onder de fluctuatie van de raming. Dit geldt ook voor de meerkosten in verband met hogere personeelslasten vanwege inhuur van tijdelijk personeel op structurele functies.

Herindeling: nieuw beleid
Casus: Na een genomen besluit om tot een herindeling te komen merkt een gemeente al het nieuwe beleid tot aan de datum van herindeling aan als tijdelijk. Door de datum van herindeling is er volgens de gemeente sprake van een einddatum. Het is aan de nieuwe gemeente of het nieuwe beleid gecontinueerd wordt of dat het nieuwe beleid beëindigd wordt.

Uitwerking: Wanneer tot nieuw beleid besloten wordt, en dit resulteert in nieuwe lasten, dan worden die lasten tot nadere besluitvorming voor onbepaalde tijd in de begroting opgenomen. De einddatum heeft in dit voorbeeld alleen betrekking op de datum van het ophouden te bestaan van de oude gemeente, maar geeft (nog) geen duidelijkheid over het beëindigen van het nieuwe beleid. Tot het moment dat (door de nieuwe gemeente) een besluit genomen is om het nieuwe beleid te beëindigen en het nieuw beleid ook daadwerkelijk is beëindigd, is er (op moment van vaststelling van de begroting door de oude gemeente) geen sprake van een einddatum, maar van structureel beleid voor onbepaalde tijd. In dit geval is sprake van structurele lasten.

Reservemutaties

Het BBV stelt dat reservemutaties in principe incidenteel zijn. Als uitzondering wordt de bestemmingsreserve dekking kapitaallasten genoemd. Bij deze reserve mogen onder voorwaarden de onttrekkingen als structureel worden aangemerkt.
Alle incidentele reservemutaties worden opgenomen in het overzicht van incidentele baten en lasten en alle structurele reservemutaties worden opgenomen in het verplichte overzicht structurele reservemutaties (artikel 19 lid d BBV). Ook wanneer reservemutaties per saldo geen effect hebben op het begrotingssaldo. In het geval een gemeente geen structurele reservemutaties heeft, dient dit expliciet in de begroting en jaarrekening te worden aangegeven. Alle reservemutaties staan dus duidelijk herkenbaar en herleidbaar óf in het overzicht van incidentele baten en lasten óf in het overzicht van structurele reservemutaties, zodat aansluiting gemaakt kan worden met de staat van reserves. Zowel van de incidentele als van de structurele reservemutaties verwachten wij dat deze postgewijs worden toegelicht.
Wanneer een gemeente reservemutaties als structureel aanmerkt, heeft dit direct gevolgen voor het structurele begrotingssaldo. In de praktijk zien wij diverse vormen van meestal onterechte inzet van structurele reservemutaties.

Voorbeelden van reservemutaties

Hieronder zijn diverse voorbeelden opgenomen.

Structurele stortingen 19
Structurele storten en onttrekken aan bestemmingsreserve dekking kapitaallasten 19
Bestemmingsreserve dekking kapitaallasten is kleiner dan boekwaarde kapitaalgoed 20
Egalisatiereserves 20
Onderhoudsreserves 21
'Gesloten systemen' 21
Inzet surplus algemene reserve 21

Structurele stortingen

Casus: Sommige gemeenten storten jaarlijks structureel een bedrag aan bijvoorbeeld de algemene reserve om deze op peil te krijgen of op peil te houden. Mag er structureel gestort worden in deze gevallen?

Uitwerking: Daar waar structureel onttrekken aan een reserve niet mogelijk is vanwege de eindigheid van een reserve, is structureel storten wel mogelijk vanwege de oneindigheid van de exploitatie. Dit gebeurt dan voor onbepaalde tijd en op basis van structureel vastgesteld beleid door de raad. Anders gezegd, er is geen einddatum bepaald voor deze storting. Deze storting is structureel van aard en wordt opgenomen op het overzicht van structurele reservemutaties. Eventuele onttrekkingen aan deze reserve zijn incidenteel. Deze mutaties worden opgenomen op het overzicht van incidentele baten en lasten.

Structureel storten en onttrekken aan bestemmingsreserve dekking kapitaallasten

Casus: Veel gemeenten hebben een bestemmingsreserve dekking kapitaallasten. Omdat ze toch een jaarlijks structureel bedrag oplopend in de begroting willen opnemen om te anticiperen op een vervangingsinvestering is niet het gehele bedrag van de activa opgenomen in een reserve, maar wordt daarin structureel gestort en onttrokken.

Uitwerking: Onder voorwaarden is het toegestaan om onttrekkingen aan bestemmingsreserves kapitaallasten als structureel aan te merken. Deze voorwaarden zijn terug te vinden in het Gemeenschappelijk Financieel Toezichtkader 2020, en in de notitie materiële vaste activa van de commissie BBV.
Een van de voorwaarden is dat het saldo van de bestemmingsreserve kapitaallasten gelijk is aan de boekwaarde van de desbetreffende activa. Wanneer dit niet het geval is dan kunnen de kapitaallasten (afschrijving) slechts naar rato aan de bestemmingsreserve kapitaallasten worden onttrokken, waarbij de periode van onttrekkingen (ter dekking van de kapitaallasten van een actief) gelijk is aan de (resterende) afschrijvingstermijn van datzelfde actief.
Als een gemeente één bestemmingsreserve dekking kapitaallasten heeft waaruit kapitaallasten van meerdere activa wordt onttrokken, dan is het noodzakelijk dat de gemeente een nadere specificatie bijhoudt waaruit blijkt dat aan de voorwaarden wordt voldaan. Het is ook mogelijk voor ieder actief een aparte bestemmingsreserve te vormen. Als een gemeente wil sparen voor een vervangings- of nieuwe

investering dan kan dat in een gewone bestemmingsreserve, die op het moment van investeren omgezet kan worden in een bestemmingsreserve dekking kapitaallasten.
Het is overigens niet toegestaan om onderhoudslasten en/of beheerlasten van het kapitaalgoed met de bestemmingsreserve dekking kapitaallasten over meerdere jaren te egaliseren door middel van structurele stortingen en onttrekkingen. Onderhoud kan alleen geëgaliseerd worden door gebruik te maken van een onderhoudsvoorziening, mits wordt voldaan aan de eisen die het BBV daaraan stelt.

Bestemmingsreserve dekking kapitaallasten is kleiner dan boekwaarde kapitaalgoed
Casus: Een gemeente heeft een kapitaalgoed met een boekwaarde van € 1 miljoen en een bestemmingsreserve dekking kapitaallasten van € 750.000. Wat mag er structureel onttrokken worden aan de bestemmingsreserve dekking kapitaallasten?

Uitwerking: Een van de voorwaarden is dat het saldo van de bestemmingsreserve kapitaallasten gelijk is aan de boekwaarde van de desbetreffende activa. Wanneer dit niet het geval is dan kunnen de kapitaallasten (afschrijving) slechts naar rato aan de bestemmingsreserve kapitaallasten worden onttrokken, waarbij de afschrijvingstermijn gelijk moet blijven.
De gemeente mag in het huidige voorbeeld, met inachtneming van dezelfde afschrijvingstermijn, dus 75% van de kapitaallasten (afschrijving) onttrekken aan de bestemmingsreserve dekking kapitaallasten en inzetten als structureel dekkingsmiddel.

Egalisatiereserves
Casus: Veel gemeenten voeren structurele taken uit, waarvan de jaarlijkse uitgaven en/of inkomsten (sterk) kunnen variëren. Sommige gemeenten willen een stabiel beeld over de jaren vertonen door de lasten en baten via een reserve te laten lopen. Mag de gemeente ook structureel egaliseren, door de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves op te nemen in het overzicht van structurele reservemutaties en dus niet in het overzicht van incidentele baten en lasten?

Uitwerking: Het storten in en onttrekken aan een reserve (egaliseren) is toegestaan. De mutaties zijn echter incidenteel en moeten worden opgenomen op het overzicht van incidentele baten en lasten. Structureel egaliseren is niet toegestaan anders dan middels een voorziening (zie artikel 44 BBV en de Notitie materiële vaste activa van de Commissie BBV).

Voorbeelden van egalisatiereserves waarvan gemeenten ten onrechte de mutaties als structureel aanmerkt, zowel op begrotings- als jaarrekeningbasis:
- Egalisatiereserve exploitatietekorten en -overschotten omgevingsvergunningsleges: Over de jaren verdelen van de lasten in het kader van omgevingsvergunningen om 100% kostendekkendheid te kunnen bepalen.
- Egalisatiereserve sociaal domein: Bedoeld als een buffer om (onverwachte) kosten in het sociaal domein op te vangen.
- Egalisatiereserve algemene uitkering: Grote stijgingen in de algemene uitkering worden in een reserve gestort om in latere jaren dalingen van de algemene uitkering aan dezelfde reserve te kunnen onttrekken.
- Risico-/Spaarreserves: Er wordt eenmalig gestort om later uit te onttrekken.
- Uitsmeren eenmalige baat: Bijvoorbeeld afkoopsommen erfpacht, afkoop grafrecht (deze behoren via de balans te lopen) of legaten.
- Egalisatiereserve tarief heffingen: Bedoeld om baten en lasten te egaliseren om schommelingen in het tarief te voorkomen.

Onderhoudsreserves
Casus: Is structureel egaliseren van onderhoudslasten via een reserve toegestaan?

Uitwerking: Het structureel egaliseren van onderhoud via een reserve is, net als bij de overige egalisatiereserves, niet toegestaan. Onttrekkingen aan onderhoudsreserves zijn incidenteel. Stortingen zijn in het algemeen ook incidenteel, tenzij de raad expliciet besluit als structureel beleid voor onbepaalde tijd te storten in een onderhoudsreserve. Zie het voorbeeld 'Structurele stortingen'. Voor onderhoudslasten is er maar een mogelijkheid om de lasten structureel te egaliseren, namelijk via een onderhoudsvoorziening, mits wordt voldaan aan de eisen die het BBV daaraan stelt. Omdat onderhoud op de langere termijn planbaar is en de toekomstige, vaak sterk fluctuerende, onderhoudslasten ontstaan door slijtage in eerdere jaren kunnen deze onderhoudslasten (onder voorwaarden) via een onderhoudsvoorziening over de levensduur worden verdeeld.

'Gesloten systemen'
Casus: Kunnen gemeenten een zogenaamd gesloten systeem creëren door het saldo van baten en lasten via een reserve te laten lopen? Dit is een nadere categorie binnen het voorbeeld van egalisatiereserves.

Uitwerking: Nee. Baten en lasten die budgettair in evenwicht worden gehouden (lasten zijn gelijk aan de ontvangen baten) door een mutatie van een reserve, vallen niet onder het begrip gesloten administratie. Dergelijke mutaties worden als incidenteel aangemerkt. Een voorbeeld hiervan is 'onderwijs'. In het verre verleden werd 'onderwijs' apart inzichtelijk gemaakt binnen de algemene uitkering. Daarmee merkten gemeenten dit aan als taakstellende budgetten. Sinds lange tijd is 'onderwijs' echter onderdeel van de algemene uitkering. Ondanks het feit dat de onderwijsgelden nog wel te herleiden zijn binnen de algemene uitkering, is er geen sprake meer van taakstellende budgetten die specifiek aan onderwijs besteed moeten worden.
Er zijn gemeenten die voor bepaalde taken vaste budgetten beschikbaar stellen in de begroting. Bekend voorbeeld is sport(-velden/-accommodaties). Wanneer de raming meer of minder is dan het vaste budget, dan wordt dit gemuteerd met een reserve. Ook dit valt niet onder het begrip 'gesloten administraties' en ook deze mutaties worden als incidenteel aangemerkt.

Inzet surplus algemene reserve
Casus: Is het mogelijk om onttrekkingen aan de algemene reserve ten gunste van de exploitatie te brengen?

Uitwerking: Onttrekkingen aan de algemene reserve ten gunste van de exploitatie zijn naar de aard van de raming incidenteel. Onder voorwaarden is het voor gemeenten toegestaan om onttrekkingen aan de algemene reserve ten gunste van de exploitatie te brengen zonder deze mutatie op te nemen op het overzicht van incidentele baten en lasten. Deze mutatie blijft naar de aard van de raming incidenteel, maar bij een juiste toepassing voert de toezichthouder geen correctie door op het structureel (meerjaren)begrotingssaldo. Zie hoofdstuk 7.4 van het GTK 2020 Gemeenten.

