

Btw op de arbeidsmarkt

Ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten zijn vaak, ten onrechte, in de veronderstelling dat zij geen btw zijn verschuldigd op het moment dat zij personeel uitlenen. Dit artikel behandelt de mogelijkheden om heffing van btw bij uitleen te voorkomen.

CAROLA VAN VILSTEREN

Iedere vrijgestelde ondernemer komt feitelijk continu met btw-vraagstukken in aanraking. Enerzijds wordt btw berekend door toeleveranciers van goederen en diensten en rijst de vraag naar mogelijkheden tot optimale toerekening van de inkoop btw (ook wel 'voorbelasting' genoemd). Anderzijds moet telkens een beslissing worden genomen over het al dan niet van toepassing zijn van de btw-vrijstelling. Btw is door vrijgestelde ondernemers verschuldigd voor alle leveringen of diensten die de vrijgestelde ondernemer verricht en waar geen specifieke btw-vrijstelling voor geldt. De meest voorkomende btw-belaste prestatie verricht door vrijgestelde ondernemers is het uitlenen van personeel.

UITLEEN VAN PERSONEEL Het doorbelasten van personeelskosten (uitleen personeel) is in beginsel een belaste prestatie – een dienst – ter zake waarvan btw in rekening dient te worden gebracht. Ondernemingen die vrijgesteld zijn voor de btw hebben uit dien hoofde geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte btw. Bij vrijgestelde ondernemers heeft het berekenen van btw over de doorbelaste personeelskosten dan ook een kostprijsverhogend effect. Op de arbeidskosten van eigen personeel drukt immers geen of beperkt btw. Over de doorbelasting is wel btw verschuldigd. Dit zal, afgezien van een eventuele boete, niet het geval zijn bij doorbelastingen tussen ondernemers die uitsluitend belaste prestaties verrichten. De proble-



men doen zich dan ook met name voor bij vrijgestelde ondernemers.

Van uitleen van personeel (detachering/ter beschikking stellen van personeel) is sprake in die situaties waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt aan een ander, waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die ander arbeid verricht. Het feit dat een werknemer over specifieke vakkennis beschikt, al dan niet gecombineerd met de professionele verantwoordelijkheid die aan het desbetreffende beroep gekoppeld is, sluit niet uit dat die werknemer onder toezicht of leiding werkzaam kan zijn. Als de prestatie van de uitlenende ondernemer bestaat uit het verrichten van bepaalde werkzaamheden is er geen sprake van detachering/uitleen.

VOORKOMING BTW-HEFFING BIJ UITLEEN VAN PERSONEEL De belastbaarheid voor de btw ter zake van het uitleen van personeel is een discussie die vaak aan de orde is geweest, getuige de vele uitspra-

ken omtrent dit onderwerp. Toch zijn er enkele instrumenten om de btw-heffing te voorkomen. Deze zullen hierna worden toegelicht.

Structurele uitleen van personeel

Bij het ter beschikking stellen van personeel kan in voorkomende gevallen een beroep worden gedaan op een besluit van de staatssecretaris van Financiën. Daarin is onder strikte voorwaarden een goedkeuring vervat dat bij duurzame ter beschikking stelling van personeel geen btw behoeft te worden berekend.

In het besluit wordt onder andere besproken het ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs, het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal/culturele sector en het ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector.

De kern van de regeling is dat de uitlener (de juridische werkgever) alle kosten compleet doorbelast aan de inlener (de materiële werkgever bij wie de werkzaamheden feitelijk worden uitgevoerd). Alle werkgeversrisico's (tot en met de kosten van beëindiging van de dienstbetrekking) liggen daardoor volledig bij de inlener, alsof deze het betreffende personeel zelf in dienst had genomen. In wezen is het personeel economisch in dienst bij de inlener. Of sprake is van ter beschikking stelling met een structureel karakter, zou moeten blijken uit de arbeids-overeenkomst die de werknemer met zijn formele werkgever sluit.

Vanwege de beperkte flexibiliteit van het structurele uitleen kan soms het 'Leerstuk kosten voor gemene rekening' uitkomst bieden om geen btw in rekening te hoeven brengen.

Leerstuk kosten voor gemene rekening

Dit leerstuk is ontstaan door rechtspraak en is niet gebaseerd op een wettelijke regeling. De Hoge Raad heeft zich in 1998 over dit leerstuk uitgesproken. De Hoge Raad heeft in dit arrest drie randvoorwaarden geformuleerd, te weten:

1. het betreft kosten, gemaakt ten behoeve van verschillende deelnemers, die in eerste instantie door één van de deelnemers worden betaald (als een soort penvoerder);
2. de kosten worden voor het werkelijke bedrag volgens een van te voren vaststaande verdeelsleutel omgeslagen over de deelnemers;

3. het risico van de kosten gaat alle deelnemers aan volgens de vooraf overeengekomen verdeelsleutel.

De essentie van het leerstuk is dat de deelnemers in een positie komen die gelijk is aan de situatie waarin zij zelf de persoon in dienst hebben en daarbij de daaruit voortvloeiende lusten en lasten ontvangen.

Gezamenlijkheid

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening kan van toepassing zijn op de diverse vormen van 'gezamenlijkheid' tussen de deelnemers. De gezamenlijkheid kan bijvoorbeeld betrekking hebben op:

- het verrichten van gezamenlijk prestaties (bijvoorbeeld het uitvoeren van een project);
- het gezamenlijk gebruik maken van bedrijfsmiddelen (machines, gebouwen, e.d.) voor dezelfde doeleinden;
- het gezamenlijk inschakelen van personeel door de deelnemers voor het verrichten van gelijksoortige werkzaamheden.

Het doel van de kosten voor gemene rekening is een situatie te creëren, waarbij er weliswaar één penvoerder is, maar waarbij alle deelnemers dezelfde rechten en verplichtingen hebben als ware ieder zelf een contract zou hebben afgesloten. Dit uitgangspunt impliceert dat de betrokken personeelsleden waarop het leerstuk betrekking heeft feitelijk onder leiding en toezicht moeten staan van alle betrokken deelnemers.

Verdeling van kosten

De kosten moeten evenredig over de verschillende partijen worden verdeeld, zonder onderling een winstopslag te hanteren. De verdeelsleutel moet vooraf worden vastgesteld, bijvoorbeeld op basis van het aantal te werken uren of omzetverhoudingen. Het is niet mogelijk om 100% door te belasten. Een ieder moet een deel van de kosten volgens de verdeelsleutel voor zijn rekening nemen. Vertaald naar personeelskosten omvatten de kosten niet alleen de variabele loonkosten, maar ook de kosten van de werkplek en de constante kosten (loonadministratie).

In de uitspraken die verschenen zijn over het leerstuk is uitdrukkelijk aangegeven dat de verdeelsleutel van te voren moet vaststaan. Het is niet mogelijk dat de deelnemers de verdeelsleutel afhankelijk stellen van variabele factoren, zoals de daadwerkelijk afgenomen prestaties, ▣

bepaalde omzetverhoudingen of de feitelijk gewerkte uren. Gelet op de gestelde voorwaarden is het niet mogelijk dat de betrokken partijen ook niet bij redelijkerwijs niet te voorziene omstandigheden de verdeelsleutel achteraf vaststellen of aanpassen.

Er is dus *geen* sprake van kosten voor gemene rekening wanneer:

1. de ene partij de kosten volledig doorberekent aan anderen. Op basis van rechtspraak is het overigens wel mogelijk om een verdeelsleutel af te spreken waarbij één partij 7% van de kosten voor haar rekening neemt en de andere partij de overige 93%;
2. de doorberekening plaatsvindt op basis van verrichte werkzaamheden.

Verdeling van risico's

De verdeling van de personeelsrisico's vormt een cruciaal aspect bij de beoordeling of er sprake is van een kosten voor gemene rekeningssituatie dan wel van uitleen van personeel. In de overeenkomst moet worden opgenomen dat ook de risico's die betrekking hebben op de loonkosten moeten worden gedeeld. Hierbij moet voor wat betreft de risico's gedacht worden aan bijvoorbeeld ziekte, arbeidsongeschiktheid, ontslag en afvloeiingsregelingen. Ten aanzien van het vereiste risico zij opgemerkt dat hieraan wordt voldaan indien ingeval van ziekte van een werknemer de kosten over een ziekteperiode naar evenredigheid worden doorbelast.

Met het aspect van de risicoverdeling wordt het principiële verschil aangewezen tussen een kosten voor gemene rekeningssituatie en een situatie waarbij sprake is van het uitleen van personeel. Bij een kosten voor gemene rekeningssituatie kunnen de deelnemers de omvang van het risico niet zelfstandig dan wel rechtsreeks

beïnvloeden, terwijl dit wel bij een uitleensituatie het geval is.

Tip: Voor alle samenwerkingsovereenkomsten geldt dat het leerstuk alleen van toepassing kan zijn als bij de overeenkomsten wordt voldaan aan het hiervoor geformuleerde uitgangspunt. Om misverstanden of bewijsproblemen achteraf te voorkomen, is het gebruikelijk dat de afspraken worden afgestemd met de Belastingdienst, waarbij een overeenkomst wordt geëist.

Uitleen als nauw samenhangende prestatie

De meest recente ontwikkelingen op het gebied van het uitleen van personeel tussen vrijgestelde ondernemers is dat onder omstandigheden het uitleen van personeel kan worden aangemerkt als een nauw samenhangende dienst die het lot van de vrijgestelde hoofddienst deelt. Het Europese Hof van Justitie heeft in het zogenaamde Horizon College-arrest beslist dat onder omstandigheden het uitleen van personeel kan worden aangemerkt als een nauw samenhangende dienst.

Het Europese Hof van Justitie besliste namelijk dat bij een onderwijsinstelling die een docent uitleende aan een andere onderwijsinstelling er geen sprake was van uitleen van personeel, maar van een nauw met onderwijs samenhangende dienst.

De uitleen moet nauw samenhangen met het onderwijs van de inlenende instelling en is een middel om het als hoofdprestatie aangemerkte onderwijs onder optimale omstandigheden te laten verlopen. Volgens het Europese Hof moet aan de volgende eisen worden voldaan:

- zowel de uitlener als de inlener zijn erkende onderwijsinstellingen;
- het personeelslid dat ter beschikking wordt gesteld is onderwijsbevoegd;
- voor de inlener moet de detachering onontbeerlijk zijn om zijn eigen vrijge-

stelde onderwijs onder optimale omstandigheden te kunnen verrichten;

- de personeelsuitleen is van zodanige aard of kwaliteit, dat zonder personeelsuitleen niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instelling verzorgde onderwijs;
- het ter beschikking stellen strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verschaffen voor de uitlener.

Ook in andere wettelijke vrijstellingsbepalingen komt 'nauw samenhangend' voor. Instellingen die onder een vrijstellingsbepaling vallen waar 'nauw samenhangend' is genoemd, kunnen een beroep doen op een analoge toepassing van deze bepaling, mits voldaan wordt aan de voorwaarden.

CONCLUSIE In veel gevallen kunnen vrijgestelde ondernemers gebruik maken van de genoemde instrumenten om BTW-heffing bij uitleen te voorkomen. In die gevallen dat niet voldaan kan worden aan de vereisten leidt het uitleen van personeel onvermijdelijk tot btw-heffing. ■

vedaa® NOVA

Carola van Vilsteren verzorgt voor de Vedaa onder meer onderstaande cursussen:

Vastgoed, BTW en samenloop overdrachtsbelasting

5 juli in Nieuwegein

Starterscursus BTW

30 juni in Amersfoort of 7 juli in Rosmalen

Nieuw aangiftebiljet en opgaaf intracommunautaire prestaties

8 juli in Rotterdam

Kijk voor de inhoud van de van de cursussen op www.vedaa.nl.