

Btw-heffing bij uitlenen personeel vaak te voorkomen

BTW - Op dit moment zit de Nederlandse economie nog in een periode van crisis. Dit is uiteraard ook van grote invloed op de arbeidsmarkt. Ondernemers zullen niet snel personeel aannemen en worden derhalve creatiever in het uitoefenen van hun onderneming. Samenwerking met andere ondernemers om de kosten van personeel te drukken is één van de oplossingen die zich dan kunnen voordoen. 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. Met name in de vrijgestelde sfeer zal dit een kostprijsverhogend effect hebben. Een overzicht van de mogelijkheden om heffing van btw bij uitleen te voorkomen.

Iedere ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht, komt feitelijk continue 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 de al dan niet toepasbaarheid van de btw-vrijstelling. Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, zijn omzetbelasting verschuldigd voor alle leveringen of diensten die zij verrichten en waarvoor geen specifieke btw-vrijstelling geldt. De meest voorkomende btw-belaste prestatie in de vrijgestelde sector is het uitlenen van personeel.

Uitleen van personeel

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 aan het desbetreffende beroep gekoppelde professionele verantwoordelijkheid, 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 geen sprake van detachering/uitlenen. Het doorbelasten van personeelskosten (uitlenen personeel) is in beginsel een belaste prestatie - een dienst - ter zake waarvan de ondernemer btw in rekening moet brengen. Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten,

hebben geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte btw. Bij hen heeft het berekenen van btw over de doorbelaste personeelskosten een kostprijsverhogend effect. Terwijl op de arbeidskosten van eigen personeel geen btw drukt.

Voorkoming btw-heffing bij uitleen van personeel

Bij het ter beschikking stellen van personeel kan de ondernemer in voorkomende gevallen een beroep doen op een besluit van de staatssecretaris van Financiën. Daarin is onder strikte voorwaarden een goedkeuring vervat dat de werkgever bij duurzame terbeschikkingstelling van personeel geen btw hoeft te berekenen. Het besluit behandelt onder andere het ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs, van personeel in de sociaal/culturele sector en 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 terbeschikkingstelling met een structureel karakter, zou moeten blijken uit de arbeidsovereenkomst 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. Inmiddels is er wel een besluit van de staatssecretaris waarin hij beschrijft onder welke voorwaarden ondernemingen 'kosten voor gemene rekening' mogen toepassen. De randvoorwaarden zijn:

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

De essentie van het leerstuk 'kosten voor gemene rekening' is dat de deelnemers in een positie komen die gelijk is aan die waarbij de deelnemers elk zelf de verplichting zijn aangegaan en zij de daaruit voortvloeiende lusten en lasten ontvangen.

Gezamenlijkheid

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 alsof ieder zelf een contract zou hebben afgesloten. Dit uitgangspunt impliceert dat de betrokken personeelsleden waarop het leerstuk kosten voor gemene rekening betrekking heeft, feitelijk onder leiding en toezicht moeten staan van alle betrokken deelnemers.

Verdeling van kosten

De partijen moeten de kosten evenredig verdelen, 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 procent 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). De verdeelsleutel moet van tevoren vaststaan. Het is niet mogelijk dat de deelnemers de verdeelsleutel afhankelijk stellen van variabele factoren, zoals de daadwerkelijk afgenomen prestaties of 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 voorzien omstandigheden, de verdeelsleutel achteraf vaststellen of aanpassen.

Geen kosten voor gemene rekening

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

- 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 procent van de kosten voor haar rekening neemt en de andere partij de overige 93 procent;
- 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-rekening-situatie dan wel van uitleen van personeel. In de overeenkomst moeten ondernemingen opnemen dat ook de risico's die betrekking hebben op de loonkosten moeten worden gedeeld. Hierbij moet men voor wat betreft de risico's denken aan bijvoorbeeld ziekte, arbeidsongeschiktheid, ontslag en afvloeiingsregelingen. Ten aanzien van het vereiste risico zij opgemerkt dat hieraan wordt voldaan als 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 tussen een kosten voor gemene rekening en een situatie waarbij sprake is van het uitlenen van personeel aangewezen. Bij een kosten voor gemene rekening situatie kunnen de deelnemers de omvang van het risico niet zelfstandig dan wel rechtsreeks beïnvloeden, terwijl dit wel bij een uitleensituatie het geval is.

Tip:

Om misverstanden of bewijsproblemen achteraf te voorkomen, is het gebruikelijk dat de ondernemer zijn overeenkomsten over kosten voor gemene rekening afstemt met de Belastingdienst.

Uitleen als nauw samenhangende prestatie

De meest recente ontwikkelingen op het gebied van het uitlenen van personeel tussen ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, is dat onder omstandigheden het uitlenen van personeel kan worden aangemerkt als een nauw samenhangende dienst die het lot van de vrijgestelde hoofddienst deelt.

Het Europese Hof van Justitie (EHvJ) heeft in het zogenaamde Horizon College arrest beslist dat onder omstandigheden het uitlenen van personeel kan worden aangemerkt als een nauw samenhangende dienst. Het EHvJ besliste namelijk dat er bij een onderwijsinstelling die een docent uitleende aan een andere onderwijsinstelling geen sprake was van uitleen van personeel, maar van een nauw met onderwijs samenhangende dienst.

Eisen

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 vrijgestelde 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 zij voldoen aan de voorwaarden.

Conclusie

In veel gevallen kunnen vrijgestelde ondernemers gebruikmaken van de genoemde instrumenten om btw-heffing bij uitleen te voorkomen. In die gevallen dat zij niet aan de eisen kunnen voldoen, leidt het uitlenen van personeel onvermijdelijk tot btw-heffing. (*mr. C. van Vilsteren*)

Eigen huurcijfers bepalend voor WOZ-waarde

LAGERE OVERHEID - Het jaarlijks vaststellen van de WOZ-waarde van al het in de gemeente gelegen vastgoed is niet eenvoudig. Niet-woningen (zoals kantoorpanden en fabrieken) worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer, dan wel de gecorrigeerde vervangingswaarde. De hoogste van beide waarden geldt als de WOZ-waarde. Onlangs werd nog duidelijk dat huurgegevens van het te waarden pand zelf doorslaggevend zijn bij de bepaling van de huurwaarde en daarmee de waarde in het economische verkeer.

De bepaling van de waarde in het economische verkeer gebeurt op basis van de zogenoemde vergelijkingsmethode, de huurwaardekapitalisatiemethode dan wel de discounted cash flow (DCF)-methode. Per geval moet de gemeente beoordelen welke methode zij het best kan toepassen. Voor woningen geldt dat de WOZ-waarde altijd door middel van de vergelijkingsmethode moet worden bepaald.

In alle gevallen geldt overigens dat de WOZ-waarde wordt bepaald met inachtneming van de zogenoemde overdrachts- en verkrijgingsfictie. Dat wil zeggen dat waardering plaatsvindt vrij van huur en in beginsel geen rekening wordt gehouden met beperkte rechten, zoals bijvoorbeeld het recht van erfpacht.

Waardering kantoorpanden en fabrieken

De waarde in het economische verkeer van kantoorpanden en fabrieken stellen gemeenten doorgaans vast middels de huurwaardekapitalisatiemethode. Bij deze methode worden huurprijzen en verkoopprijzen van vergelijkbare objecten vertaald naar een huurwaarde per onderdeel van het te waarden pand. Vervolgens wordt de vastgestelde huurwaarde per onderdeel vermenigvuldigd met een zogenoemde kapitalisatiefactor. De hoogte van

de kapitalisatiefactor is mede afhankelijk van bijvoorbeeld de ligging en het risico op leegstand van het te waarden pand. In deze huurwaarde zit veelal de dienstbare grond verdisconteerd. Is er sprake van restgrond, dan zal deze afzonderlijk gewaardeerd worden door aan te sluiten bij verkoopcijfers van vergelijkbare percelen.

De gemeente moet eerst aannemelijk maken dat zij de WOZ-waarde niet te hoog heeft vastgesteld

Hofuitspraak

In een recente uitspraak oordeelde het Hof Leeuwarden dat in casu huurgegevens van het te waarden pand zelf doorslaggevend zijn bij de bepaling van de huurwaarde en daarmee de waarde in het economische verkeer. Het ging in deze zaak om de waardering van een fabriek. Belanghebbende had de te waarden fabriek onderverhuurd en verstrekke de huurprijs aan de gemeente. Deze huurwaarde week af van de huurwaarde die de gemeente had gehanteerd.

Het Hof oordeelde dat de gemeente de WOZ-waarde aannemelijk moet maken en onderbouwen. Bovendien moet de gemeente bij betwisting van deze waarde door belastingplichtige aannemelijk maken dat de vastgestelde waarde niet hoger is dan de waarde in het economisch verkeer. Slaagt de gemeente hier niet in, dan is het aan belanghebbende om zijn voorgestelde waarde aannemelijk te maken. In deze zaak oordeelt het Hof dat de gemeente niet in zijn bewijslast is geslaagd. Belanghebbende is hier door te wijzen op de eigen cijfers wel in geslaagd. De WOZ-waarde is vervolgens overeenkomstig de berekening van belangheb-