

# HET UITLENNEN VAN PERSONEEL WEL OF GEEN BTW?

**Het uitlenen van personeel is een manier om kosten te besparen. Dit uitlenen heeft echter consequenties voor de BTW.**

**Voor vrijgestelde ondernemers werkt dit namelijk kostprijsverhogend. Zij kunnen de BTW die aan hen in rekening wordt gebracht immers niet in aftrek brengen. Toch zijn er verschillende mogelijkheden om personeel uit te lenen, zonder dat daar BTW op drukt. Dit kan, als ondernemers een overeenkomst 'kosten gemene rekening' opmaken, bij structurele uitleen of als de uitleen van personeel wordt gezien als dienst die 'nauw samenhangt' met de vrijgestelde hoofdprestatie.**

## VRIJGESTELD EN TOCH BTW BETALEN? NIET ALTIJD NODIG!

**O**m kosten te besparen, nemen ondernemers niet meer zo snel personeel aan en proberen zij verder op personeelskosten te besparen. Een van de mogelijkheden daarbij is het 'delen' van personeel met andere ondernemers. Wat daarbij echter vaak wordt vergeten, is de BTW. Als beide partijen alleen belaste prestaties verrichten, is de BTW geen kostenpost. Deze is immers aftrekbaar. Dit is anders in een vrijgestelde sector, zoals bij huisartsen die personeel 'delen'. Vaak denken ondernemers in vrijgestelde sectoren dat zij geen BTW verschuldigd zijn over de uitleen van personeel. Dat is helaas niet terecht. Als zij naast de vrijgestelde prestaties ook belaste prestaties verrichten, hebben zij in principe gedeeltelijk aftrek van BTW. Deze ondernemers zitten eigenlijk in een spagaat. Enerzijds wordt er BTW berekend door toeleveranciers van goederen en diensten en rijst de vraag naar mogelijkheden om inkoop-BTW (ook wel 'voorbelasting' genoemd) in aftrek te brengen. Anderzijds moeten zij telkens een beslissing nemen over de toepasbaarheid van de BTW-vrijstelling. Ondernemers die vrijgesteld presteren, zijn BTW verschuldigd over alle leveringen en diensten die zij verrichten waar geen vrijstelling voor geldt. Een van deze belaste prestaties is het uitlenen van personeel.

### DOORBELASTEN PERSONEELSKOSTEN

In de BTW is sprake van een belaste prestatie als tegen vergoeding een dienst of levering wordt verricht en de vergoeding kan worden afgedwongen. Bij vrijgevigheid bijvoorbeeld of presteren om

niet is geen sprake van een belaste prestatie voor de BTW. De uitleen van personeel is in principe wél een belaste prestatie, omdat hier een vergoeding tegenover staat. De uitlenende ondernemer leent zijn personeel uit aan de inlenende ondernemer (een dienst). De vergoeding die daar tegenover staat, bestaat uit de kosten die de uitlenende ondernemer doorbelast. Het doorbelasten van personeelskosten (uitleen personeel) is in beginsel een belaste prestatie, waarvoor BTW in rekening dient te worden gebracht. Ondernemingen die vrijgestelde prestaties verrichten, hebben geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte BTW. Dit werkt kostprijsverhogend bij de ontvanger van de dienst, terwijl op de arbeidskosten van eigen personeel geen BTW drukt.



Er is sprake van het uitlenen van personeel als een werkgever een werknemer ter beschikking stelt aan een ander. De werknemer verricht de werkzaamheden onder toezicht of leiding van die ander.

#### *U kunt btw voorkomen:*

- door een overeenkomst 'kosten gemene rekening';
- bij structurele uitleen;
- als er sprake is van samenhangende diensten.

#### **Kosten voor gemene rekening**

In de praktijk komt het voor dat ondernemers voor hun gezamenlijke rekening personeel inschakelen. Als een van de partijen de

kosten betaalt en vervolgens doorbelast aan de andere partij(en), is in beginsel btw verschuldigd. Om dit te voorkomen, kan de regeling 'kosten voor gemene rekening' worden toegepast. Dit is geen wettelijke regeling, maar een die ontwikkeld is in de rechtspraak en in een besluit.

Als er kosten worden gemaakt voor verschillende ondernemers, is er sprake van kosten voor gemene rekening. Deze worden in eerste instantie door een van hen betaald en vervolgens over de betrokken ondernemers omgeslagen volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel. De verhouding waarin de kosten voor gemene rekening onder de ondernemers worden verdeeld, moet de omvang van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten weerspiegelen. Wordt er meer verhaald dan het overeengekomen aandeel in de kosten, dan geldt dat meerdere als de vergoeding voor een prestatie. Dat meerdere wordt dan in de btw-heffing betrokken.



Om misverstanden of bewijsproblemen achteraf te voorkomen, is het gebruikelijk dat de overeengekomen kosten voor gemene rekening worden afgestemd met de Belastingdienst.

Om deze regeling te kunnen toepassen, moet de verdeelsleutel vooraf zijn overeengekomen. Het is niet mogelijk dat de deelnemers deze afhankelijk stellen van variabele factoren, zoals de daadwerkelijk afgenomen prestaties of bepaalde omzetverhoudingen of de feitelijk gewerkte uren. De verdeelsleutel blijft gelden voor de gehele periode waarin er sprake is van gezamenlijkheid tussen de ondernemers. Deze kan alleen worden aangepast als zich een wijziging voordoet in de samenstelling van de deelnemers. In het geval dat nieuwe ondernemers toetreden, of bestaande ondernemers uittreden, is het mogelijk om een nieuwe overeenkomst af te sluiten en de bestaande verdeelsleutel aan te passen.

#### LET OP!

Bij gezamenlijke personeelskosten moet het betreffende personeel onder toezicht en leiding staan van alle betrokken deelnemers in de overeenkomst 'kosten voor gemene rekening'

#### Structurele uitleen

In een besluit heeft de staatssecretaris bepaald dat in sommige gevallen de btw-heffing achterwege kan blijven als het gaat om het uitleen van personeel. In dat besluit heeft hij bepaalde sectoren/gevallen aangewezen waarin het uitleen van personeel zonder btw kan gebeuren. Het gaat om het uitleen van personeel:

- in de sociaal-culturele sector;
- in de gezondheidssector;
- in de onderwijssector;
- door publiekrechtelijke lichamen aan EU-regio's;
- bij privatisering van overheidsinstellingen;
- bij bevordering van arbeidsmobiliteit.

De uitleen van personeel in deze sectoren kan onder strikte voorwaarden zonder btw gebeuren. Per sector is aangegeven onder welke voorwaarden de berekening van btw buiten beschouwing



*Gaat het om de uitleen van wetenschappelijk personeel van de ene naar de andere onderwijsinstelling? Dan is er geen btw verschuldigd.*

kan blijven. De kern van de regeling houdt in, dat het uitleen van personeel zonder btw mogelijk is in het geval:

- de inlener vrijgesteld is van btw;
- de uitlener vrijgesteld is van btw;
- de uitleen structureel is. Structureel houdt in, dat het personeelslid een arbeidsovereenkomst heeft met de inlener en de arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd is. Bij een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd moet de intentie er zijn om het arbeidscontract om te zetten naar een contract voor onbepaalde tijd;
- de inlener betrokken is bij de sollicitatie;
- de werknemer in beginsel bij één instelling werkt;
- de CAO van de inlener van toepassing is;
- de vergoeding die de inlener betaalt, beperkt blijft tot de bruto-loonkosten;
- de inlener verantwoordelijk is voor de gevolgen als de relatie tussen de inlener en de uitlener wordt beëindigd.

Uit deze voorwaarden blijkt dat de inlener in feite in de plaats treedt van de uitlener. De inlener wordt de materiële werkgever. Alle kosten worden aan hem doorbelast, de werkgeversrisico's liggen bij hem en economisch gezien is het personeelslid bij hem in dienst.



In de onderwijssector is geen btw verschuldigd bij de uitleen van personeel als het gaat om het uitleenen van wetenschappelijk personeel, ter bevordering van de arbeidsmobiliteit of voor vakbondsactiviteiten.

### Samenhangende diensten

Als laatste kan de heffing van btw worden voorkomen als er sprake is van samenhangende diensten. In sommige gevallen kan het uitleenen van personeel worden aangemerkt als een samenhangende dienst. In dat geval volgt het uitleenen van personeel de hoofdprestatie. Bij ondernemers die vrijgesteld presteren, is de hoofdprestatie vrijgesteld, waardoor ook het uitleenen van personeel is vrijgesteld.

Het Europese Hof van Justitie heeft in het *Horizon College-arrest* beslist dat bij het ter beschikking stellen van personeel door een onderwijsinstelling aan een andere onderwijsinstelling geen sprake was van uitleen van personeel, maar van een nauw met onderwijs samenhangende dienst. Volgens het Hof van Justitie EU moet, om heffing van btw te voorkomen, de uitleen nauw samenhangen met het onderwijs van de inlenende instelling en is het inlenen een middel om het onderwijs (als hoofdprestatie) onder optimale omstandigheden te laten verlopen. Volgens het Hof van Justitie EU moet aan de volgende eisen worden voldaan:

- de uitlenende ondernemer en de inlenende ondernemer zijn erkende onderwijsinstellingen;
- de werknemer/docent die ter beschikking wordt gesteld, is bevoegd om onderwijs te geven;
- voor de inlenende ondernemer moet de uitleen/detachering onontbeerlijk zijn om zijn eigen vrijgestelde onderwijs onder optimale omstandigheden te kunnen verrichten;
- het uitgeleende personeel heeft een zodanige kwaliteit dat - zonder de uitleen - niet gegarandeerd kan worden dat het door de inlenende instelling verzorgde onderwijs van gelijkwaardige kwaliteit is;
- het ter beschikking stellen van personeel is niet de hoofdzaak om extra opbrengsten voor de uitlener te genereren.

Niet alleen voor onderwijsinstellingen geldt dat de uitleen van personeel zonder btw kan gebeuren. In diverse wettelijke vrijstellingsbepalingen komt 'nauw samenhangend' voor. Ook de instellingen die onder die wettelijke vrijheidsbepalingen vallen, kunnen - als ze voldoen aan de voorwaarden - een beroep doen op het *Horizon College-arrest*.

### FISCALE EENHEID

Een vierde optie om personeel te kunnen uitleenen, is het aangaan van een fiscale eenheid voor btw. In dat geval moet men voldoen aan drie verwevenheden: de economische, financiële en organisatorische verwevenheden. Daarnaast biedt het vormen van een fiscale eenheid alleen uitkomst met nauw gelieerde instellingen.

Als laatste kan de heffing van btw worden voorkomen door het personeel op de loonlijst te plaatsen bij de onderneming waarvoor het personeelslid werkzaam is. 