

- u kunt bonussen niet met terugwerkende kracht (in vorige tijdvakken) onderbrengen in de vrije ruimte. Reeds op het moment van toekenning moet u bepalen of u de bonus als eindheffingsloon in de administratie opneemt. Het is wel mogelijk dat pas later in het jaar duidelijk wordt of er voldoende vrije ruimte is om de bonus onbelast te verstrekken of dat u hierover alsnog 80 procent eindheffing moet voldoen.

Let op!

Uit de praktijk komen signalen dat bonussen binnen de vrije ruimte met enige regelmaat worden goedgekeurd. Verschillende inspecties leiden in de praktijk nog tot verschillende resultaten. Vaak stelt de fiscus hierbij als voorwaarde dat de werkgever de bonus aan alle werknemers verstrekt en dat deze niet boven een bepaald maximumbedrag uitkomt. Bovendien wordt meestal een jaarmaximum aan bonussen in de vrije ruimte afgesproken. Overigens zijn de meeste adviseurs van mening dat het wettelijk niet noodzakelijk is dat alle werknemers meedelen in de bonusregeling.

En nu?

Het is natuurlijk allemaal leuk en wel. Die werkkostenregeling en het mogelijk nieuwe noodzakelijkheidscriteri-

um. Maar wat kunt u ermee binnen uw onderneming? Het lijkt toch lastig om nu al te gaan anticiperen op een criterium dat nog onduidelijk is en mogelijk niet eens zal worden ingevoerd. Toch kunt u zich al voorbereiden. Om de werkkostenregeling, met toepassing van welk criterium dan ook, goed toe te passen is het noodzakelijk dat u een goed overzicht heeft van alle vergoedingen en verstrekkingen binnen uw onderneming. Vaak blijkt bij inventarisatie dat er veel meer regelingen lopen dat gedacht. Denk ook aan die ene werknemer die nog een deeltje heeft gemaakt met de vorige directeur over de vergoeding van zijn gereedschap. Via internet zijn er diverse checklists te verkrijgen waarmee u kunt inventariseren welke vergoedingen en verstrekkingen binnen uw onderneming gebruikelijk zijn. Vervolgens kunt u kijken wat de fiscale gevolgen zijn van de verplichte invoering van de werkkostenregeling per 2015. Daarbij moet u uiteraard ook rekening houden met het wel of niet toepassen van het noodzakelijkheidscriterium. Een mogelijke invoering hiervan zal in de komende maanden duidelijk moeten worden. Diverse belangenorganisaties hebben er bij de staatssecretaris op aangedrongen. Dus wanneer u zorgt dat u tijdig een inventarisatie heeft gemaakt, dan bent u medio dit jaar klaar om te bepalen welke gevolgen de invoering van de werkkostenregeling voor uw onderneming heeft. En mogelijk blijkt er dan nog voldoende fiscaal vrije ruimte om uw werknemers een onbelaste bonus te laten ontvangen. (drs. W. van Kasteren)

Uitlenen van personeel en btw

BTW - Uitlenen van personeel (ook wel genoemd: detacheren) ziet op de situatie waarbij een ondernemer (de uitlener) een werknemer ter beschikking stelt aan een andere ondernemer (de inlener) waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die andere ondernemer arbeid verricht. Het vanwege de uitlening van personeel doorbelasten van personeelskosten 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 om die reden geen recht op aftrek van btw. Bij vrijgestelde ondernemers heeft het berekenen van btw over doorbelaste personeelskosten dan ook een kostprijsverhogend effect. Dit zal niet het geval zijn bij doorbelastingen tussen ondernemers die uitsluitend belaste prestaties verrichten.

De staatssecretaris van Financiën heeft ook onderkend dat

het uitlenen van personeel in bepaalde sectoren tot ongewenste btw-lasten zou leiden.

In 2007 zijn besluiten omtrent het uitlenen van personeel in btw-vrijgestelde sectoren samengevoegd in één nieuw besluit. Daarin geeft de staatssecretaris aan goed te keuren dat de btw-heffing bij het uitlenen van personeel in aantal situaties achterwege blijft. Het besluit ziet op situaties waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt aan een ander, waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die ander arbeid verricht.

Hieronder valt onder andere detachering van personeel, uitlenen van personeel en ter beschikking stellen van personeel.

Wetenschappelijk personeel

In het besluit wordt onder andere het ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs besproken.

De voorwaarden zijn onder andere:

- het ter beschikking stellen is structureel van karakter;
- de vergoeding moet beperkt blijven tot de bruto loonkosten;
- de werknemer moet onder de cao vallen;
- de uitlenende ondernemer moet zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kunnen beroepen op de btw-vrijstelling voor onderwijs;
- de inlenende ondernemer moet zich met betrekking tot de prestaties waarvoor het ingeleende personeel wordt ingezet, kunnen beroepen op de btw-vrijstelling voor onderwijs.

De kern van de regeling is dat de uitlener alle kosten compleet doorbelast aan de inlener. Alle werkgeversrisico's liggen daardoor volledig bij de inlener. Het mag duidelijk zijn dat deze regeling daarom geen echte oplossing biedt als flexibilisering gewenst is.

Of sprake is van ter beschikking stelling met een structureel karakter, zou moeten blijken uit de arbeidsovereenkomst die de werknemer met zijn formele werkgever sluit.

Onderwijspersoneel

Behalve het uitlenen van wetenschappelijk personeel, komt ook het uitlenen van personeel in de onderwijssector in het algemeen aan de orde in het besluit. Hier worden echter ook strikte voorwaarden aan verbonden. Zo moet bijvoorbeeld aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- het uitlenen moet plaatsvinden in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit;
- het ter beschikking stellen is voor maximaal twaalf maanden;
- de betrokken werknemer moet ten minste drie jaar feitelijk en aaneengesloten in dienst zijn geweest bij de uitlenende ondernemer;
- een werknemer mag maximaal twee keer worden uitgeleend.

De staatssecretaris verbindt dus nogal strikte voorwaarden aan zijn goedkeuring om het uitlenen van personeel in de onderwijssector zonder btw te laten plaatsvinden. In het arrest van het Europese Hof van Justitie 'Horizon College' worden ook bepaalde voorwaarden gesteld aan het ter beschikking stellen van personeel zonder btw, maar deze zijn minder vergaand dan de voorwaarden in het besluit van de staatssecretaris.

In deze zaak is geconcludeerd dat het Horizon College een erkende onderwijsinstelling is en uit dien hoofde on-

derwijzend personeel ter beschikking heeft gesteld aan andere onderwijsinstellingen. Een belangrijke constatering hierbij is dat de inlenende onderwijsinstelling zonder deze detachering niet het niveau en kwaliteit van het door haar aan te bieden onderwijs kan verzekeren. Het Horizon College heeft met de detachering niet beoogd extra inkomsten te genereren waardoor in concurrentie zou worden getreden met commerciële instellingen. Nu aan de voorwaarden voor de toepassing van de onderwijsvrijstelling is voldaan, kan deze worden toegepast op de voor de detachering ontvangen vergoeding.

Personeel in de gezondheidssector

Zoals hiervoor al eens aangehaald, komt het uitlenen van personeel ook voor in andere van btw-vrijgestelde sectoren zoals de zorg. Het besluit van de staatssecretaris geldt ook voor de uitleen van personeel in de zorgsector.

Hier gelden feitelijk dezelfde voorwaarden als voor het uitlenen van personeel in het wetenschappelijk onderwijs. Afwijkende voorwaarden zijn hier dat:

- het personeel ter beschikking moet worden gesteld door een ondernemer die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de btw-vrijstelling voor zorg en verpleging of gezondheidszorg en thuiszorg;
- de inlenende ondernemer zich met betrekking tot prestaties waarvoor de inlener het ingeleende personeel inzet, moet kunnen beroepen op de btw-vrijstelling voor zorg en verpleging, sociaal en culturele prestaties, gezondheidszorg en thuiszorg of onderwijs.

Zo geldt onder een groot aantal voorwaarden voor verschillende van btw-vrijgestelde sectoren, waaronder de sector gezondheidszorg, een btw-vrijstelling bij zogenaamde structurele detachering.

Personeel in de sociaal-culturele sector

Ook in de sociaal-culturele sector kan het uitlenen van personeel zonder btw plaatsvinden mits voldaan wordt aan de voorwaarden die de staatssecretaris stelt.

Zo moet de inlener - bij de beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener - verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) tussen de uitlener en de tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personen. Deze verantwoordelijkheid heeft niet alleen betrekking op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie.

De inlener moet ook, binnen de voor hem bestaande mogelijkheden, meewerken aan het zoeken naar een

nieuwe werkkring voor de betrokken werknemer. In een zaak die tot aan de Hoge Raad voerde, was het oordeel dat uit de daar door partijen gehanteerde Algemene Detacheringsvoorwaarden niet kon worden afgeleid dat de inlener deze verantwoordelijkheid op zich heeft genomen. Met andere woorden de vrijstelling was niet van toepassing en aan de uitlener werd een naheffingsaanslag btw opgelegd.

Het arrest Horizoncollege

Het detacheren of uitlenen van personeel is in beginsel een belaste prestatie voor de btw. Vrijgestelde ondernemers zullen liever geen btw in rekening gebracht krijgen aangezien zij de btw niet als voorbelasting kunnen verrekenen. Ieder bedrag aan btw werkt voor dergelijke ondernemers kostprijsverhogend. Het arrest Horizon College maakt duidelijk dat (onder omstandigheden) het detacheren van personeel kan worden aangemerkt als een met onderwijs nauw samenhangende dienst en vrijgesteld van btw kan plaatsvinden.

Vrijgestelde btw

Volgens de btw-richtlijn is van btw vrijgesteld:

- onderwijs aan kinderen of jongeren;
- school- of universitair onderwijs;
- beroepsopleiding;
- beroepsherscholing.

Bovenstaande met in begrip van de diensten en goederenleveringen die hiermee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichaam met soortgelijke doeleinden wordt erkend. Het Horizon College leende personeel uit aan een andere onderwijsinstelling om aldaar onder verantwoordelijkheid van de desbetreffende instelling les te geven. Het Hof van Justitie oordeelde dat het detacheren/uitlenen van personeel niet kan worden aangemerkt als onderwijs. Vervolgens ging het Europese Hof beoordelen of sprake was van een nauw met onderwijs samenhangende dienst.

Nauw samenhangende dienst

Van een nauw met onderwijs samenhangende dienst is sprake als een docent ter beschikking wordt gesteld aan een onderwijsinstelling, waar die leraar onder de verantwoordelijkheid van de inlenende instelling op tijdelijke basis onderwijs verzorgt. 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 verlo-

pen. Volgens het Europese Hof moet aan de volgende eisen worden voldaan:

- zowel de onderwijsprestatie als de personeelsuitleen wordt verricht door onderwijsinstellingen;
- 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.

Nadat de Hoge Raad met toepassing van de uitspraak van het Europese Hof had vastgesteld dat in de zaak Horizon College inderdaad sprake was van nauw samenhangende diensten, heeft de staatssecretaris nog een korte toelichting gegeven op de voorwaarden die door het Europese Hof geformuleerd zijn. Volgens de staatssecretaris is de detachering onontbeerlijk als het ingeleende personeel over een zodanig kwalificatieniveau beschikt dat de inlener daarmee kan voldoen aan haar onderwijsverplichting. Volgens de staatssecretaris strekt de ter beschikkingstelling niet in hoofdzaak tot het verkrijgen van extra opbrengsten indien het detacheren een bijkomende activiteit is, het aantal gedetacheerde personeelsleden gering is ten opzichte van het totale aantal personeelsleden en alleen bruto loonkosten worden doorberekend.

Kosten voor gemene rekening

Een manier om btw op het inhuren van personeel te voorkomen, is het leerstuk kosten voor gemene rekening. Bij kosten voor gemene rekening worden de kosten van verschillende ondernemers samen (bijvoorbeeld uw organisatie heeft een medewerker in dienst die ook voor een andere ondernemer werkt) eerst door één partij betaald en vervolgens verdeeld over de andere ondernemers op basis van een vaststaande verdeelsleutel. Dit maakt een doorberekening voor extra kosten, zoals btw, niet mogelijk. Voor personeelskosten geldt wel dat het betreffende personeel onder toezicht en leiding moet staan van alle betrokken deelnemers in de overeenkomst 'kosten voor gemene rekening' (dus uw organisatie en de andere ondernemer). (*mr. C. van Vilsteren*)

Hof van Justitie EG/EU, 14 juni 2007, nr. C-434/05