

# Samenwerking in de btw

Bij samenwerkingsverbanden komen er altijd specifieke vraagstukken op het gebied van de btw naar voren. Omdat er over en weer prestaties worden verricht bestaat altijd het risico dat de betrokken partijen te maken krijgen met de heffing van btw. Voor de heffing van btw is ingeval van doorbelasting van kosten in beginsel sprake van een belastbare prestatie – een dienst – ter zake waarvan btw in rekening dient te worden gebracht. Een ondernemer die voor de btw vrijgestelde prestaties verricht kan de aan hem in rekening gebrachte btw niet in aftrek brengen. Dat betekent dat deze btw (ook wel voorbelasting genoemd) ‘drukt’ op de kosten. Bij een samenwerking tussen vrijgestelde partijen heeft het berekenen van btw over de doorbelaste kosten (voornamelijk personeel), dan ook een kostprijsverhogend effect.

## OMZETBELASTING

### Oplossingen in de praktijk

Er zijn mogelijkheden om de hierboven geschetste nadelige btw-gevolgen weg te nemen. Sommige mogelijkheden zijn op basis van wettelijke bepalingen, maar enkele zijn op grond van rechtspraak ontstaan. Zo zullen achtereenvolgens de oplossingen in de vorm van een fiscale eenheid, de vrijstelling voor samenwerkingsverbanden, structurele uitlening van personeel, kosten voor gemene rekening en uitlening als nauw samenhangende prestatie nader worden toegelicht. De meest voorkomende met btw belaste prestatie tussen vrijgestelde ondernemers ziet op het ter beschikking stellen van personeel. In dit artikel zal dan ook voornamelijk dit probleem als voorbeeld worden genoemd en behandeld.

### Fiscale eenheid

Bij onderlinge samenwerking biedt een fiscale eenheid voor de btw een mogelijke oplossing. Indien partijen voldoen aan het eisenpakket kunnen zij een fiscale eenheid voor de btw vormen en blijven hierdoor alle onderlinge prestaties buiten het bereik van de btw-heffing.

**mw. mr. C. van Vilsteren**

*Van Vilsteren BTW advies bv te Heelsum*

De vorming van een fiscale eenheid is mogelijk indien aan de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:

1. Alle partijen zijn in Nederland gevestigd. Aan dit criterium wordt voldaan indien partijen in Nederland gevestigd zijn. Is één van de betrokken partijen niet in Nederland gevestigd dan zal zij derhalve geen deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid.
2. Alle partijen worden volgens de Wet op de omzetbelasting 1968 als ondernemer aangemerkt. De wet schrijft voor dat alle betrokken partijen ondernemer moeten zijn. Alleen btw-ondernemers kunnen deel uitmaken van een fiscale eenheid. Ondanks dat een ondernemer alleen vrijgestelde prestaties verricht, betekent dit niet dat deze geen ondernemer is voor de btw. Ook ondernemers die uitsluitend vrijgestelde prestaties verrichten zijn ondernemer voor de btw en kunnen dus deel uitmaken van een fiscale eenheid.
3. Tussen partijen bestaat financiële, organisatorische en economische verwevenheid. De wet stelt als eis dat tussen partijen een bepaalde verwevenheid dient te bestaan. Deze verwevenheid dient aan de volgende drie elementen getoetst te worden:
  - Financiële verwevenheid  
Van financiële verwevenheid is sprake indien de meerderheid van de aandelen (>50%) van de vennootschappen met inbegrip van de zeggenschap direct of indirect in dezelfde handen zijn. In feite kan van een zodanige financiële verwevenheid alleen bij bv's sprake zijn. Toch kunnen stichtingen of ander instellingen ook een fiscale eenheid voor de btw vormen indien de financiële positie en/of gedragingen rechtstreeks afhankelijk is van de andere stichting of instelling.
  - Organisatorische verwevenheid  
Van organisatorische verwevenheid is sprake, indien de deelnemende partijen onder een gezamenlijke leiding staan, of dat de leiding van de ene partij feitelijk ondergeschikt is aan die van de andere. Dit kan blijken uit de samenstelling van de directie en/of de raad van commissarissen.

- Economische verwevenheid

Uit de rechtspraak blijkt dat sprake is van een economische verwevenheid als de activiteiten van de partijen in hoofdzaak (voor meer dan de helft) strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring, dan wel de activiteiten van de ene partij in hoofdzaak ten behoeve van de andere worden uitgeoefend.

Deze oplossing kent een aantal nadelen. Gelet op de vereisten die voor het vormen van een fiscale eenheid gelden, kan worden geconcludeerd dat deze oplossing vrijwel uitsluitend uitkomst biedt bij prestaties tussen (zeer) nauw gelieerde instellingen. Met name de financiële verwevenheid blijkt in de praktijk een struikelblok. Tevens zijn de partijen die deel uitmaken van de fiscale eenheid, hoofdelijk aansprakelijk voor de eventuele btw-schulden van de onderdelen van de fiscale eenheid die zijn ontstaan tijdens de periode dat er sprake is van een fiscale eenheid voor de btw.

### Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden

Eén van de wettelijke oplossingen die is opgenomen, is de vrijstelling voor diensten die voortvloeien uit de samenwerking van vrijgestelde ondernemers. Deze zogenoemde ‘koepelvrijstelling’ is van toepassing op diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij géén ondernemer zijn. De vrijstelling geldt uitsluitend voor diensten die een dergelijke koepelorganisatie verricht aan de deelnemers. De voorwaarden zijn:

- het samenwerkingsverband (de koepelorganisatie) dient over voldoende zelfstandigheid te beschikken ten opzichte van zijn deelnemers;
- de diensten van het samenwerkingsverband zijn rechtstreeks nodig voor het uitvoeren van de prestaties waarvoor de aan het samenwerkingsverband deelnemende lichamen zijn vrijgesteld van btw of waarvoor zij niet als ondernemer zijn te beschouwen;
- er mag alleen doorrekening plaatsvinden van alle werkelijke gedane uitgaven, een winstopslag is niet toegestaan. Het samenwerkingsverband mag van de deelnemers dus alleen hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven vragen;

- het vormen van permanente financiële reserves is niet toegestaan, gerealiseerde overschotten dienen aan de deelnemers te worden terugbetaald;
- de verdeling van de uitgaven dient te geschieden op grond van een verdeelsleutel die voldoende recht doet aan het aandeel van de deelnemers in de gezamenlijke uitgaven;
- er mag geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreden.

Alleen de gezamenlijk aangepane diensten aan de leden (deelnemers) zijn vrijgesteld als aan bovengenoemde voorwaarden wordt voldaan. Indien bijvoorbeeld een aantal

instellingen samenwerkt op het terrein van management, kan een managementkoepel worden opgericht die managementdiensten of ondersteuning daarbij aanbiedt aan de aangesloten ‘leden’. Deze koepel kan bijvoorbeeld de juridische vorm aannemen van een stichting of vereniging. Indien de aangesloten instellingen de aangeboden diensten gebruiken voor hun eigen van btw vrijgestelde prestaties, zijn ook de ondersteunende diensten door het samenwerkingsverband vrijgesteld, mits het samenwerkingsverband van de aangesloten leden slechts terugbetaling vordert van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven. Van deze vrijstelling is echter een aantal diensten uitgezonderd om concurrentieverstoring te voorkomen. Het betreft onder andere het ter beschikking stellen van personeel, diensten op het gebied van ICT en expertisewerkzaamheden.

Deze oplossing is in verband met de ruime uitzonderingen nadelig te noemen. Door de beschreven uitzonderingen wordt deze vrijstelling minder aantrekkelijk ofwel niet toepasbaar. Met name de genoemde uitzonderingen zijn nu juist de redenen, zoals uitleen personeel, waar de schoen wringt.

Deze oplossing is in verband met de ruime uitzonderingen nadelig te noemen. Door de beschreven uitzonderingen wordt deze vrijstelling minder aantrekkelijk ofwel niet toepasbaar. Met name de genoemde uitzonderingen zijn nu juist de redenen, zoals uitleen personeel, waar de schoen wringt.

### Structurele uitleen

Ook de Staatssecretaris van Financiën heeft onderkend dat het uitlenen van personeel in bepaalde sectoren tot ongewenste btw-lasten kan leiden. Bij onderlinge ter beschikking stelling van personeel kan in voorkomende gevallen een

## Fiscale eenheid

alleen

voor nauw

gelieerde

instellingen

beroep worden gedaan op een goedkeuring van de Staatssecretaris van Financiën waarin onder strikte voorwaarden goedgekeurd wordt dat btw-heffing bij het uitlenen van personeel in een aantal situaties achterwege mag blijven.

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 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 wettelijk van toepassing zijnde btw-vrijstelling;
- de inlenende ondernemer moet zich met betrekking tot de prestaties waarvoor het ingeleende personeel wordt ingezet kunnen beroepen op de wettelijke van toepassing zijnde btw-vrijstelling.

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 arbeidsovereenkomst die de werknemer met zijn formele werkgever sluit. Zou bijvoorbeeld sprake zijn van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid dat de intentie van werkgever en werknemer is de overeenkomst om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt. Deze voorwaarde is opgenomen

om te voorkomen dat in concurrentie wordt getreden met de reguliere uitzendbranche.

Het mag duidelijk zijn dat deze regeling geen echte oplossing biedt indien flexibilisering gewenst is. Overigens zijn de voorwaarden zo strikt dat in de praktijk de regeling moeizaam wordt goedgekeurd door veel inspecties, zodat vooroverleg voor de hand ligt. Dit zijn nadelen van deze oplossing.

## BTW-heffing blijft alleen bij structurele uitleen achterwege

### Leerstuk 'kosten voor gemene rekening'

Ingeval samenwerking op eerder genoemde terreinen geen uitkomst kan bieden om geen btw in rekening te hoeven brengen, kan het leerstuk kosten voor gemene rekening een oplossing vormen. Dit leerstuk is ontstaan door rechtspraak en is niet gebaseerd op een wettelijke regeling. De Hoge Raad heeft zich in 1998 over het leerstuk kosten voor gemene rekening uit-

gesproken. 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 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 leerstuk kan van toepassing zijn op de diverse vormen van 'gezamenlijkheid' tussen de deelnemers. De gezamenlijkheid kan zich op diverse terreinen tussen de deelnemers voordoen. Bijvoorbeeld:

- het gezamenlijk uitvoeren van een project;
- het gezamenlijk gebruiken van bedrijfsmiddelen (machines, gebouwen, e.d.) voor dezelfde doeleinden;

- het gezamenlijk inschakelen van personeel door de deelnemers voor het verrichten van gelijksoortige werkzaamheden.

De toepassing komt alleen aan de orde als de tussen de deelnemers bestaande gezamenlijkheid uitmondt in een gezamenlijk dragen van kosten door de deelnemers, via een vooraf bepaalde verdeelsleutel.

#### *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).

#### *Verdeling van risico's*

In de overeenkomst moet worden opgenomen dat ook de risico's die betrekking hebben op de loonkosten moeten worden gedeeld door de verschillende partijen. Hierbij moet u voor wat betreft risico's denken 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.

Er is 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% van de kosten voor haar rekening neemt en de andere partij de overige 93%;
- de doorberekening plaatsvindt op basis van verrichte werkzaamheden.

## Verdeelsleutel bij kosten voor gemene rekening vooraf vaststellen

Ook deze oplossing kent een aantal nadelen. Het belangrijkste en tevens het hinderlijkste aan deze voorwaarde is dat gedurende de looptijd (of na afloop) van de overeenkomst de verdeelsleutel niet meer gewijzigd kan worden. Teneinde te voorkomen dat achteraf bepaald wordt welke kosten wel of niet worden doorberekend, zal de wijze van verdeling van tevoren contractueel moeten worden vastgelegd. Wel kan voor een opvolgende kostenverdeelovereenkomst een andere verdeelsleutel afgesproken worden. Er zijn dus wel mogelijkheden om de verdeelsleutel tussentijds te wijzigen, maar uitgangspunt blijft dat alleen voor de toekomst wijzigingen kunnen worden overeengekomen. Een verdeling die achteraf bezien ongewenst uitpakt, kan niet worden aangepast. Tevens is in de praktijk is gebleken dat de Belastingdienst met grote terughoudendheid belastingvrije doorbelasting van kosten voor gemene rekening beoordeelt en accepteert.

### **Uitleen als nauw samenhangende prestatie**

De meest recente ontwikkeling 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. Zoals hiervoor al aangegeven verbindt de staatssecretaris nogal strikte voorwaarden aan zijn goedkeuring om het uitleen van personeel in bepaalde branches zonder btw te laten plaats vinden. Het Europese Hof van Justitie stelt dat onder omstandigheden het uitleen van personeel kan worden aangemerkt als een nauw samenhangende dienst, maar deze zijn minder vergaand dan de voorwaarden in het besluit van de staatssecretaris.

Het Europese Hof van Justitie besliste namelijk dat 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 omstan-

digheden te laten verlopen. Volgens het Europese Hof moet aan de volgende eisen worden voldaan:

- zowel de onderwijsprestatie als de personeelsuitleen wordt verricht door een vrijgestelde onderwijsinstelling;
- 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 deze bepaling, mits voldaan wordt aan de voorwaarden.

Ondanks dat de voorwaarden minder strikt zijn dan de voorwaarden van de structurele uitleen, is deze oplossing

alleen toe te passen indien in de wettelijke vrijstellingsbepaling is opgenomen dat alsmede de nauw samenhangende diensten in de vrijstelling delen. Hierdoor is het nadeel van deze optie dat toepassing van 'aanmerking als een nauw samenhangende dienst' hierdoor slechts een oplossing biedt aan een beperkte groep vrijgestelde ondernemers.

### Geraadpleegd?

- Hof van Justitie EU, 25 maart 2010, nr. C-79/09; Fida 20101705
- Hof van Justitie EU, 14 juni 2007, C-434/05; Fida 20071939
- Hoge Raad, 22 februari 1989, nr. 25068
- Hoge Raad, 25 maart 1998, nr. 33096; Fida 19980946
- Hoge Raad, 21 november 2008, nr. 43930; Fida 20084578
- Besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, Staatscourant. nr. 57; Fida 20070917
- Artikel 7, vierde lid van de Wet op de omzetbelasting 1968
- Artikel 11, eerste lid, onderdeel u van de Wet op de omzetbelasting 1968
- Artikel 9 Uitvoeringsbesluit alsmede artikel 9 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

## Conclusie

Uit bovenstaande is gebleken dat er een aantal instrumenten is om heffing van btw bij samenwerking te vermijden. Zo kan een beroep op de koepelvrijstelling bij samenwerking soelaas bieden indien geen beroep kan worden gedaan op de wettelijke vrijstelling, tenzij het gaat om nadrukkelijk van de koepelvrijstelling uitgezonderde prestaties, zoals het uitlenen van personeel of het verrichten van ICT-diensten. Bij het duurzaam uitlenen van personeel kan onder voorwaarden een beroep worden gedaan op de goedkeuring van de Staatsecretaris

van Financiën. Vanwege de beperkte flexibiliteit van het structurele uitlenen kan in bepaalde gevallen het 'leerstuk kosten voor gemene rekening' uitkomst bieden om geen btw in rekening te hoeven brengen. Als laatste kan voor een beperkte groep vrijgestelde ondernemers onder omstandigheden het uitlenen van personeel worden aangemerkt als een nauw samenhangende dienst. De vorming van een fiscale eenheid biedt in beginsel alleen uitkomst bij prestaties tussen (zeer) nauw gelieerde instellingen.