

Voor wiens rekening komen de kosten?

Het doorbelasten van kosten, bijvoorbeeld personeelskosten, is in beginsel een belaste prestatie (dienst) waarvoor btw in rekening moet worden gebracht. De verdeling van dergelijke kosten blijkt in de praktijk regelmatig een discussiepunt te zijn. Een van de oplossingen om doorbelastingen buiten de heffing van btw te houden is het leerstuk kosten voor gemene rekening.

Voor toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening moet er sprake zijn van kosten die gemaakt zijn ten behoeve van verschillende ondernemers. Die kosten worden in eerste instantie door één van hen betaald en vervolgens voor het werkelijke bedrag volgens een van te voren vaststaande verdeelsleutel omgeslagen, terwijl het risico hen allen aangaat.

De Hoge Raad heeft onlangs twee arresten gewezen in zaken waarin het begrip 'rechtstreeks voor gemene rekening gemaakte kosten' centraal stond. Door deze arresten zal er in de praktijk meer duidelijkheid komen op dit gebied. In de praktijk blijkt namelijk nog steeds dat de Belastingdienst met grote terughoudendheid omgaat met het leerstuk kosten voor gemene rekening.

Randvoorwaarden

De Hoge Raad heeft zich al in 1998 over het leerstuk kosten voor gemene rekening uitgesproken. Volgens de Hoge Raad moet, voordat het leerstuk kan worden toegepast, zijn voldaan aan drie randvoorwaarden:

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 zouden zijn aangegaan. De toepassing komt alleen aan de orde als de tussen de deelnemers bestaande gezamenlijkheid uitmond in een gezamenlijk dragen van kosten via een vooraf bepaalde verdeelsleutel. 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. Wel is het mogelijk bijvoorbeeld jaarlijks een nieuwe verdeelsleutel af te spreken. De verdeelsleutel mag volgens de Belastingdienst niet bestaan uit een aantal variabelen.

Daarnaast moeten ook de risico's die betrekking hebben op de kosten worden gedeeld. Bij personeelskosten kan men dan denken aan risico's van bijvoorbeeld ziekte en ontslag.

Personeelskosten

De verdeling van personeelskosten blijkt in de praktijk regelmatig een onderwerp van discussie tussen de ondernemer en de Belastingdienst. In het arrest van de Hoge Raad van 21 november 2008 staat de doorbelasting van personeelskosten ter discussie. In deze zaak gaat het om de vraag of sprake is van kosten voor gemene rekening als de betalende ondernemer nagenoeg alle kosten (verhouding 93:7) doorbelast. De Belastingdienst meende dat in dit geval geen sprake kan zijn van kosten voor gemene rekening. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld op basis van deze verhouding dat nog steeds sprake is van kosten voor gemene rekening.

Voor de bewijsvoering verdient het aanbeveling dat een verdeling van kosten voor gemene rekening schriftelijk is vastgelegd in een overeenkomst. Dit vormt dan een goede basis voor de conclusie dat voldaan wordt aan de voorwaarden van het leerstuk. Let wel, dit betekent niet dat er ook voldaan is aan de voorwaarden. De feiten en omstandigheden zullen doorslaggevend zijn en deze moeten worden getoetst aan de criteria van de Hoge Raad.

Conclusie

De samenwerking tussen ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, krijgen met ongewenste btw-druk te maken bij het over en weer berekenen van vergoedingen. Met name het uitlenen van personeel, hetgeen veel plaatsvindt in de zorg- en onderwijssector, is zo'n bekend probleem. Als oplossing kan hiervoor het leerstuk kosten voor gemene rekening worden toegepast. Hierbij moeten de kosten verdeeld worden over de partijen. Het genoemde arrest van de Hoge Raad wijst uit dat het mogelijk is om nagenoeg alle kosten door te belasten, zolang er maar een percentage achterblijft bij de doorbelastende partij volgens de vastgestelde verdeelsleutel. De Hoge Raad heeft de zaak met betrekking tot het doorbelasten van personeelskosten terugverwezen naar Hof Arnhem. Het is nu aan dit gerechtshof om te beoordelen of aan de hiervoor genoemde criteria wordt voldaan. ■