

Btw-scenario's publiek-private samenwerking

25 februari 2021

Hierna worden de btw-scenario's uiteengezet van de verschillende samenwerkingsvormen tussen onderwijsinstellingen en het bedrijfsleven, opgesteld met medewerking van Mike Raafs (Zeker Fiscaal).

1 Achtergrond

De Rijksoverheid streeft naar het realiseren van een concrete samenwerking tussen ondernemers, onderwijs en overheid. Het motief daarvoor is helder. Samenwerken tussen verschillende partijen, publiek en privaat, blijkt immers noodzakelijk om aan de vragen van de huidige – en de komende – economie en arbeidsmarkt te voldoen en vormt daarom één van de randvoorwaarden voor het welslagen van het concept van de PPS. In de Centres of expertise (CoE, hbo) en PPS voor innovatief vakmanschap (CIV, mbo) en andere PPS-vormen (mbo, hbo of wo) werken ondernemers, wetenschappers, docenten en studenten samen om de kwaliteit van het onderwijs te bevorderen (hierna: PPS).

Doel van de PPS zijn publiek-private samenwerkingsverbanden, waarbij zowel private als publieke partners invloed hebben op de doelstellingen, activiteiten en richting. Dit wordt geformuleerd als 'gedeeld eigenaarschap' of mede-eigenaarschap. De governance vorm is niet vormgegeven: dit betekent dat elke PPS – afhankelijk van de partners en omgeving – een eigen governance vorm ontwikkelt. Veel PPS zijn gestart via een ad-hoc samenwerking en werken toe naar een meer structurele vorm van samenwerking. Bij de vormgeving zijn er ook diverse fiscale consequenties, waarbij de btw in deze notitie wordt uitgelicht.

Deze notitie is via de volgende lijnen opgebouwd:

- Ten eerste wordt de btw-problematiek uiteengezet (hoofdstuk 2).
- Ten tweede wordt ingegaan op het btw-ondernemerschap en de samenwerkingsvormen (hoofdstuk 3).
- Ten derde wordt ingegaan op de vormgeving van een PPS als entiteit (hoofdstuk 4) en de daarbij behorende fiscale consequenties en mogelijke oplossingsrichtingen. Hierbij worden tevens enkele casussen besproken, die spelen binnen PPS.
- Ten vierde wordt ingegaan op de vormgeving van een PPS onder de vlag van de onderwijsinstelling, de daarbij behorende fiscale consequenties en mogelijke oplossingsrichtingen (hoofdstuk 5).
- Ten vijfde wordt ingegaan op de positie van overheidssubsidies voor PPS (hoofdstuk 6).
- En tot slot worden procesaanbevelingen gedaan over de vervolgstappen.

2 Btw-problematiek

Onderwijsinstellingen kwalificeren in de regel als btw-ondernemer. Het verstrekken van onderwijs is echter in beginsel een btw-vrijgestelde prestatie. Dit houdt in dat onderwijsinstellingen geen btw zijn verschuldigd, maar ook de toerekenbare inkoop-btw¹ die aan hun in rekening wordt gebracht niet in aftrek kunnen brengen. Bij samenwerking via PPS hebben onderwijsinstellingen er belang bij dat vanuit de samenwerking geen btw in rekening wordt gebracht. Die btw vormt voor de onderwijsinstellingen immers een kostenpost.

Als de prestaties van de PPS aan de onderwijsinstellingen btw-vrijgesteld zijn, hebben de PPS er belang bij dat op de prestaties die zij inkopen geen btw drukt. Vanuit dit oogpunt is het eveneens wenselijk dat de prestaties van de onderwijsinstellingen aan de PPS btw-vrijgesteld zijn, voor zover de PPS de prestaties gebruiken voor btw-vrijgestelde activiteiten. Dat geldt temeer indien het prestaties betreft waarop (vrijwel) geen inkoop-btw drukt, zoals personeelskosten. Indien ter zake van het ter beschikking stellen van personeel door een onderwijsinstelling namelijk 21% btw is verschuldigd, die PPS niet in aftrek kunnen brengen, is sprake van een kostprijsverhoging van 21%.

Voorbeeld 1: onderwijsinstellingen, PPS verrichten btw-belaste prestaties

Onderwijsinstellingen verrichten btw-belaste prestaties aan de PPS voor 100 ex btw. De hieraan toerekenbare inkoop-btw bedraagt slechts 2, aangezien de kosten grotendeels bestaan uit personeelskosten, waarop geen inkoop-btw drukt. De PPS verrichten voor 75 ex btw btw-belaste prestaties aan de onderwijsinstellingen.

De onderwijsinstellingen zijn 21 btw ($100 \times 0,21$) verschuldigd en mogen 2 aan inkoop-btw in aftrek brengen. Per saldo moeten de onderwijsinstellingen 19 aan btw betalen aan de belastingdienst. De PPS zijn 15,75 ($75 \times 0,21$) aan btw verschuldigd en mogen 21 aan inkoop-btw in aftrek brengen. De PPS mogen 5,25 ($21 - 15,75$) aan btw terugvragen.

De onderwijsinstellingen kunnen de door de PPS in rekening gebrachte 15,75 aan btw (vrijwel) niet in aftrek brengen, aangezien die btw (voornamelijk) is toe te rekenen aan het verstrekken van btw-vrijgesteld onderwijs.

De totale btw als kostenpost bedraagt in deze situatie 10,50 ($15,75 - 5,25$).

Voorbeeld 2: onderwijsinstellingen, PPS verrichten btw-vrijgestelde prestaties

Onderwijsinstellingen verrichten btw-vrijgestelde prestaties aan de PPS voor 100. De hieraan toerekenbare inkoop-btw bedraagt 2. De PPS verrichten voor 75 btw-vrijgestelde prestaties aan de onderwijsinstellingen.

De onderwijsinstellingen zijn geen btw verschuldigd en mogen de 2 aan inkoop-btw niet in aftrek brengen. De PPS zijn geen btw verschuldigd.

De totale btw als kostenpost bedraagt in deze situatie 2.

De btw is in de eerste situatie (btw-belaste activiteiten) dus een wezenlijk hogere kostenpost dan in de tweede situatie (btw-vrijgestelde activiteiten).

¹ Voor een toelichting op het recht op aftrek van inkoop-btw verwijzen wij naar paragraaf 7.

Voor prestaties tussen de samenwerking via PPS en het bedrijfsleven geldt in beginsel het tegenovergestelde. Bedrijven verrichten in de regel namelijk uitsluitend btw-belaste activiteiten, waardoor zij de aan hen in rekening gebrachte inkoop-btw in aftrek kunnen brengen. Het is voor de deelnemende bedrijven dan ook niet wenselijk dat zij btw-vrijgestelde prestaties gaan verrichten aan de PPS. Dat zou namelijk met zich brengen dat zij de aan de btw-vrijgestelde prestaties toerekenbare inkoop-btw niet in aftrek zouden kunnen brengen. Bovendien zouden de bedrijven in dat geval hun btw-administratie zodanig moeten aanpassen, dat de btw-belaste en btw-vrijgestelde prestaties zouden moeten worden onderscheiden.

Daarnaast is het wenselijk dat de PPS hun prestaties btw-belast verrichten aan de deelnemende bedrijven. Die bedrijven kunnen de inkoop-btw immers in aftrek brengen en het verrichten van btw-vrijgestelde prestaties door de PPS kan uiteindelijk cumulatie van btw met zich meebrengen. Voor de PPS heeft het zowel verrichten van btw-belaste als van btw-vrijgestelde prestaties wel tot gevolg dat zij een zodanige btw-administratie zullen moeten voeren, waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen de btw-belaste en btw-vrijgestelde activiteiten.

Voorbeeld van cumulatie van btw

De PPS verrichten btw-vrijgestelde prestaties aan het bedrijfsleven voor 100. Hierin is 10 aan voor de PPS niet aftrekbare inkoop-btw begrepen. Het bedrijfsleven wentelt deze kosten af in hun btw-belaste activiteiten. Stel dat de vergoeding voor btw-belaste activiteiten 500 ex btw bedraagt. Hierin is dus 10 aan niet aftrekbare inkoop-btw begrepen. Over die 10 niet aftrekbare inkoop-btw wordt vervolgens weer btw berekend en leidt dus tot onwenselijke cumulatie van btw.

PPSPPEr zijn ook bedrijven, die deelnemen aan de PPS en overwegend btw-vrijgestelde prestaties verrichten. Hierbij kan worden gedacht aan zorginstellingen. In deze situatie is het wenselijk dat de PPS btw-vrijgestelde prestaties verrichten voor zover deze aan de btw-vrijgestelde prestaties van de zorginstellingen zijn toe te rekenen. De zorginstellingen kunnen die inkoop-btw immers niet in aftrek brengen.

3 Btw-ondernemerschap en samenwerkingsvormen

3.1 Samenwerkingsvormen

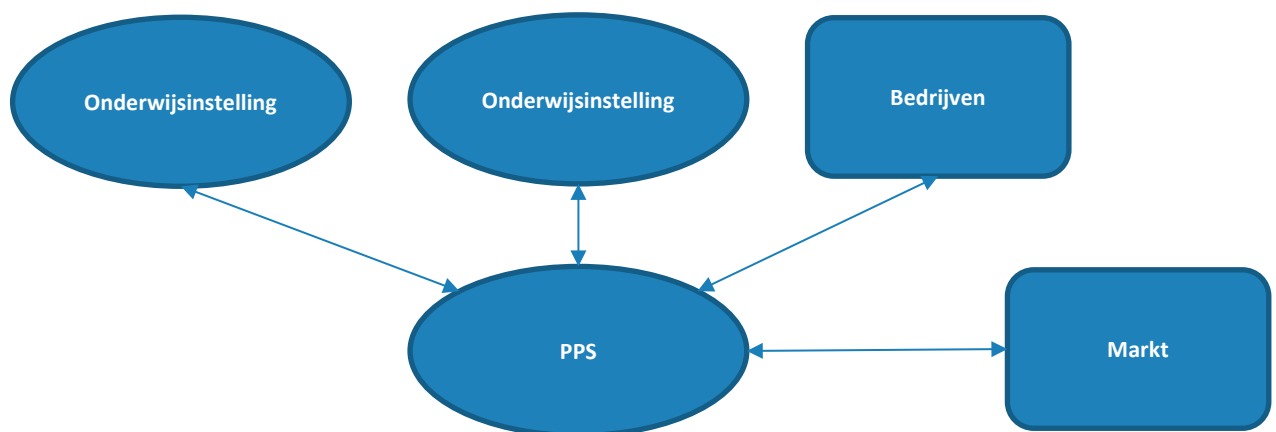
De PPS'en worden via samenwerkingsovereenkomsten en/of afzonderlijke rechtspersonen vormgegeven. De meest voorkomende samenwerkingsvormen zijn bv's en stichtingen. Verder zijn er samenwerkingsovereenkomsten zonder rechtsvorm, met meestal een afzonderlijke kostenplaats binnen een onderwijsinstelling. Deze samenwerkingsverbanden kunnen beschikken over eigen briefpapier, eigen logo's, eigen websites e.d. De deelnemers verrichten zowel tegen vergoeding prestaties aan de PPS als 'in kind'. Bij 'in kind' kan worden gedacht aan het ter beschikking stellen van docenten, lectoren, ondersteunend personeel, technologie, locaties en het doorberekenen van kosten, zoals administratiekosten en overhead- en huisvestingskosten.

De PPS verricht ook prestaties aan de deelnemers. Hierbij kan worden gedacht aan het verrichten van onderzoek, het verstrekken van onderwijs en het bieden van stageplekken. Voor deze prestaties ontvangt de PPS periodiek bijdragen van de onderwijsinstellingen en vergoedingen van de opdrachtgevers (bedrijven). De PPS ontvangt tevens subsidies van de Rijksoverheid.

3.2 Kwalificeert een PPS als afzonderlijke btw-ondernemer (entiteit)?

Voor de btw rijst allereerst de vraag of een PPS kwalificeert als btw-ondernemer. Alleen als btw-ondernemer kunnen de prestaties van een PPS immers belast zijn met btw. Voor de btw is een ieder ondernemer, die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Als gevolg daarvan kan een ieder (ongeacht de rechtsvorm), die duurzaam (meer dan één maal) deelneemt aan het economisch verkeer (een prestatie verricht tegen vergoeding) een btw-ondernemer zijn. Of voor de PPS een aparte rechtsvorm is opgericht is derhalve niet van belang. Wel is van belang of de PPS als zodanig naar buiten optreedt en als samenwerking overeenkomsten mag sluiten². In dat geval is sprake van een afzonderlijke entiteit voor de btw. Voor de btw dient een onderscheid te worden gemaakt tussen samenwerkingsvormen, die leiden tot een entiteit (btw-ondernemer) en samenwerkingsvormen, die niet leiden tot een entiteit (geen btw-ondernemer)³.

Samenwerkingsverband = entiteit

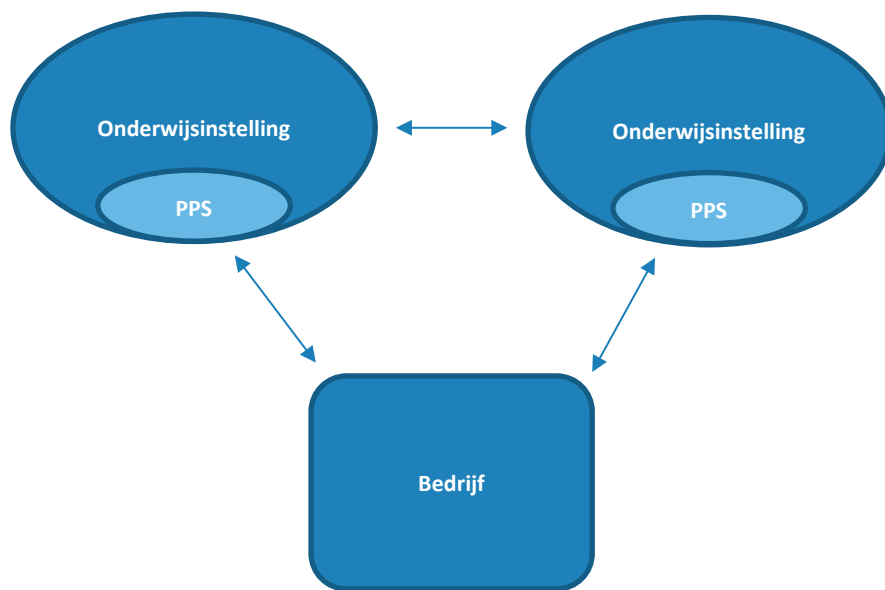


Figuur 1

² Voor een toelichting op het btw-ondernemersbegrip verwijzen wij naar de bijlage (paragraaf 8.3 hierna).

³ Voor een toelichting op het begrip entiteit verwijzen wij naar de bijlage (paragraaf 8.4 hierna).

Samenwerkingsverband ≠ entiteit



Figuur 2

4 Samenwerkingsvorm is een entiteit

Een groot deel van de PPS kiest voor een samenwerkingsvorm als aparte entiteit, waarmee onder die vlag de activiteiten worden uitgevoerd. Dit is een uiting van de publiek-private samenwerking.

Let op: via een aparte entiteit/buitenboordmotor opereren – bewust buiten de reguliere onderwijsinstelling gepositioneerd – is in veel gevallen een expliciete voorwaarde voor de participatie van bedrijven/werkveld.

4.1 Btw-plicht

De PPS wordt voor de btw aangemerkt als een ieder⁴ en is daarmee btw-plichtig. Uitgangspunt is dat de PPS prestaties tegen vergoeding gaat verrichten. De onderlinge prestaties tussen de PPS, de onderwijsinstellingen en bedrijven dienen op hun fiscale merites te worden getoetst.

4.1.1 PPS verricht prestaties aan onderwijsinstellingen

De PPS verricht prestaties aan onderwijsinstellingen, waaronder het verrichten van onderzoek, het verstrekken van onderwijs en het bieden van stageplekken. Voor deze prestaties ontvangt de PPS periodiek bijdragen van de onderwijsinstellingen. Het verstrekken van onderwijs en de met het onderwijs nauw samenhangende diensten zijn btw-vrijgesteld.⁵ Aangezien btw-vrijstellingen echter eng moeten worden uitgelegd⁶, zijn de volgende prestaties verricht door de PPS in beginsel van rechtswege btw-belast:

- het maken van reclame;
- bemiddelen bij verrichten van onderzoek;
- verrichten van onderzoek of opdrachten;
- werving van studenten.

⁴ Een afzonderlijke rechtspersoon (stichting, bv, coöperatie) of samenwerkingsovereenkomst, die zelfstandig naar buiten toe optreedt. Wij gaan ervan uit dat een PPS niet wordt vormgegeven via een personenvennootschap (maatschap, vof of cv).

⁵ Artikel 11, lid 1, onderdeel o, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet OB).

⁶ Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343.

Voor zover de btw, die de PPS aan de onderwijsinstelling in rekening brengt, is toe te rekenen aan btw-vrijgesteld onderwijs kunnen de onderwijsinstellingen deze btw niet in aftrek brengen en vormt de btw daardoor een kostenpost. In zoverre is het dan ook wenselijk dat de PPS de prestaties zonder btw verricht aan de onderwijsinstellingen. Indien de PPS btw-vrijgestelde prestaties verricht, kan zij de hieraan toerekenbare inkoop-btw echter niet in aftrek brengen.

Praktijkvoorbeeld van onwenselijke btw-heffing:

Een btw-inspecteur van de eenheid te Maastricht heeft ten aanzien van een CoE in de vorm van een bv het standpunt ingenomen dat de CoE een btw-belaste prestatie verricht voor de cofinanciering door onderwijsinstellingen. Gevolg is dat de CoE aan de onderwijsinstellingen btw in rekening moet brengen, die voor de onderwijsinstellingen een kostenpost vormt. Het standpunt is op geen enkele wijze onderbouwd en leidt tot een btw-nadeel van circa € 312.000.

Mogelijke oplossingen waardoor btw-heffing ter zake van de prestaties van de PPS aan de onderwijsinstellingen kan worden voorkomen, zijn:

- toepassing van de btw-vrijstelling voor samenwerkingsverbanden (de koepelvrijstelling);
- toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening;
- toepassing van het EDM-arrest;
- PPS aanwijzen als btw-vrijgestelde onderwijsinstelling;
- de nauw met onderwijs samenhangende activiteiten uitbreiden;
- buitenwettelijke goedkeuring;
- fiscale eenheid voor de btw (btw-fiscale eenheid) tussen PPS en onderwijsinstelling.

Praktijkvoorbeeld:

Er is één btw-fiscale eenheid gevormd tussen een CIV en een onderwijsinstelling, waardoor btw-heffing over de onderlinge prestaties achterwege blijft. Deze btw-fiscale eenheid is eerst geaccordeerd en wordt nu door de btw-inspecteur van de eenheid te Eindhoven betwist.

Voor een uitgebreide toelichting op de mogelijke oplossingen, zie de bijlage (Hoofdstuk 8).

4.1.2 PPS verricht prestaties aan deelnemende bedrijven en derden

De prestaties die de PPS aan bedrijven e.d. verrichten, dienen per afzonderlijke prestatie te worden getoetst. Daarbij zijn de onderwijsprestaties meestal btw-vrijgesteld en de opdrachten (projecten en onderzoeken) btw-belast. Indien bedrijven de inkoop-btw in aftrek kunnen brengen, heeft btw-heffing de voorkeur. De btw leidt immers niet tot een kostenpost bij de bedrijven.

Indien de inkoop-btw daarentegen betrekking heeft op btw-vrijgestelde activiteiten van bedrijven, zoals zorginstellingen, banken, verzekeraars e.d. dan heeft het de voorkeur dat de prestaties van PPS niet belast zijn met btw. Mogelijke oplossingen waardoor btw-heffing ter zake van de prestaties van de PPS aan de niet aftrekgerechtigde bedrijven kan worden voorkomen, zijn hetzelfde als voor prestaties aan de onderwijsinstellingen. Voor de oplossingen wordt dan ook verwezen naar de vorige paragraaf.

4.1.3 Onderwijsinstellingen en bedrijven verrichten prestaties aan PPS tegen vergoeding

Onderwijsinstellingen en bedrijven verrichten tegen vergoeding prestaties aan de PPS, waaronder het ter beschikking stellen van docenten, ondersteunend personeel, technologie en locaties. In beginsel zijn onder andere de volgende prestaties btw-belast:

- verzorging van de administratie van de PPS door een onderwijsinstelling;

- het ter beschikking stellen van personeel. Het betreft hier detachering van personeel door een onderwijsinstelling naar de PPS;⁷
- het verrichten van onderzoek.

Dat deze prestaties btw-belast zijn, levert geen problemen op als de PPS uitsluitend btw-belaste prestaties verricht. Het wordt echter een probleem als de btw-belaste prestaties van de onderwijsinstellingen aan btw-vrijgestelde prestaties van de PPS zijn toe te rekenen. De btw vormt dan een kostenpost voor de PPS.

Praktijkvoorbeeld:

Een btw-inspecteur van de eenheid te Arnhem heeft ten aanzien van een CoE het standpunt ingenomen dat onderzoek dat jaarlijks door bedrijven wordt uitbesteed aan drie hbo-instellingen belast is met btw. Verder acht hij de stagevergoedingen voor studenten, die via een andere CoE lopen, eveneens btw-belast. Aangezien de bedrijven volledig recht op aftrek hebben, is het geen probleem dat de CoE btw in rekening brengt. Het betreft samenwerkingsverbanden die juridisch niet zijn benoemd, maar tot stand zijn gekomen door een samenwerkingsovereenkomst en als zodanig naar buiten optreden en de deelnemers namens het samenwerkingsverband overeenkomsten sluiten.

Mogelijke oplossingen, waardoor btw-heffing ter zake van de prestaties van de onderwijsinstellingen aan de PPS kan worden voorkomen zijn:

- toepassing en verruiming van de onderwijsvrijstelling en uitbreiding begrip ‘nauw met onderwijs samenhangende activiteiten’;
- toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening;
- toepassing van het EDM-arrest;
- uitbreiding van de goedkeuring voor terbeschikkingstelling van wetenschappelijk personeel naar mbo’s en hbo’s en de PPS;
- uitbreiding van de goedkeuring voor de terbeschikkingstelling van onderwijspersoneel in het kader van de arbeidsmobiliteit;
- ter beschikking stellen van onderwijspersoneel door een onderwijsinstelling aan de PPS;
- buitenwettelijke goedkeuring;
- btw-fiscale eenheid tussen de PPS en een onderwijsinstelling.

4.1.4 In Kind bijdragen

Het komt ook voor dat onderwijsinstellingen en bedrijven de hiervoor aangehaalde prestaties in natura (in kind) aan de PPS verrichten. De inzet van personeel, bedrijfsmiddelen, e.d. zijn niet relevant voor de btw (niet belastbaar), als hier tegenover geen rechtstreeks daarmee in verband staande vergoedingen zijn te onderkennen. De betrokken partijen dragen in dat geval bij aan de financiering van de PPS door de inzet van het personeel en bedrijfsmiddelen⁸.

⁷ In het CITO-arrest van de Hoge Raad was de terbeschikkingstelling van docenten door een onderwijsinstelling aan CITO voor het maken van opgaven voor het eindexamen aan te merken als nauw met onderwijs samenhangende diensten. Daaraan deed niet af dat CITO geen onderwijsinstelling was. Hoge Raad 30 juli 2014, nr. 08/03624, ECLI:NL:HR:2010:BK3786.

⁸ Voor dit standpunt kan steun worden gevonden in de Europese jurisprudentie: Hof van Justitie 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46; Hof van Justitie 26 juni 2003, KapHag, C-442/01, ECLI:EU:C:2003:381. Voor een verdere toelichting verwijzen wij naar de bijlage (paragraaf 8.14 hierna).

Praktijkvoorbeeld 1

Een btw-inspecteur van de eenheid te Enschede heeft ten aanzien van een CIV in de vorm van een coöperatie de volgende standpunten ingenomen:

- *De aan de CIV verstrekte subsidies door een samenwerkingsverband van gemeenten, een provincie en het ministerie van OCW zijn niet btw-belastbaar.*
- *Tegenover het ontwikkelen van nieuwe opleidingen is geen tegenprestatie te onderkennen en wordt niet toegekomen aan btw-heffing. De hieraan toerekenbare inkoop-btw is niet aftrekbaar.*
- *Tegenover de inzet van personeel van een onderwijsinstelling en personeel en machines van een bedrijf voor de CIV is geen rechtstreeks daarmee in verband staande vergoeding te onderkennen. Aan btw-heffing wordt om die reden niet toegekomen.*
- *De CIV kan de inkoop-btw toerekenbaar aan het mogelijk maken dat onderwijs en praktijk beter op elkaar aansluiten niet in aftrek brengen.*
- *Het tegen vergoeding verzorgen van congressen is belast met btw. De hieraan toerekenbare inkoop-btw is aftrekbaar. Ter zake van het om niet verzorgen van congressen is geen btw verschuldigd. De hieraan toerekenbare inkoop-btw is niet aftrekbaar.*
- *De btw op de algemene kosten is aftrekbaar voor zover toerekenbaar aan het btw-belast geven van congressen. De mate van aftrek moet worden bepaald op basis van de pre pro rata.*

Praktijkvoorbeeld 2:

Een btw-inspecteur van de eenheid te Enschede heeft ten aanzien van twee CoEs, waarbij het samenwerkingsverbanden betreft die juridisch niet zijn benoemd, maar tot stand zijn gekomen door een samenwerkingsovereenkomst en als zodanig naar buiten optreden en de deelnemers namens de samenwerkingsverbanden overeenkomsten sluiten, de volgende standpunten ingenomen:

- *De rijksbijdrage en subsidiegelden die door de penvoerder worden ontvangen en op basis van de projectbegrotingen worden verdeeld over de samenwerkingspartners, wordt gezien als onbelastbare doorbetaling. Er is in zoverre geen sprake van prestaties tegen vergoeding.*
- *De inbreng van arbeid en kapitaal (alsmede gebruik en genot van aan de samenwerkingspartners in eigendom toebehorende zaken en/of rechten) door de samenwerkingspartners in de CoEs vindt intern dan wel in de kapitaalsfeer plaats. Btw-heffing blijft derhalve achterwege. Dit betreft o.a. de inbreng van:*
 - *Cofinanciering (bij de samenwerkingspartners gedekt door eigen middelen)*
 - *Projectkosten (bij de samenwerkingspartners gedekte door geormerkte rijksbijdrage)*
 - *Financiële middelen (bij de samenwerkingspartners gedekt door geormerkte rijksbijdrage)*
- *De inzet door projectdeelnemers (bedrijfsleven en/of andere instellingen en organisaties) die in het kader van cofinanciering in de projectbegrotingen wordt meegerekend, wordt geacht door de projectdeelnemers zonder tegenprestatie vanuit het samenwerkingsverband plaats te vinden. De bedrijven bezigen deze inzet in het kader van hun eigen activiteiten.*
- *Indien en voor zover in het kader van de CoEs activiteiten jegens derden (niet zijnde deelnemers in het samenwerkingsverband) tegen vergoeding worden verricht, waarvoor geen btw-vrijstelling van toepassing is (bijvoorbeeld contractresearch), treedt het betreffende samenwerkingsverband op als btw-ondernemer en is ter zake btw verschuldigd. De CoEs zullen zich dan als btw-ondernemer moeten melden bij de Belastingdienst.*
- *Als op enig moment met een projectdeelnemer (veelal bedrijfsleven) wordt afgesproken dat te ontwikkelen producten gezamenlijk eigendom worden c.q. gezamenlijk worden geëxploiteerd, ontstaat een situatie waarbij in overleg met de Belastingdienst moet worden getoetst hoe hiermee in het licht van de hiervoor beschreven afspraken moet worden omgegaan.*

5 Samenwerkingsvorm is geen entiteit

5.1 Btw-plicht

De PPS wordt voor de btw niet aangemerkt als een ieder⁹ en is daarmee niet zelfstandig btw-plichtig. De PPS is als het ware gewoon een onderdeel van de onderwijsinstellingen. Daarmee dienen alleen de onderlinge prestaties van de onderwijsinstellingen en de prestaties van de onderwijsinstellingen voor derden (bedrijven) op hun fiscale merites te worden getoetst.

5.1.1 Onderlinge prestaties onderwijsinstellingen

Doordat de PPS niet kwalificeert als btw-ondernemer, dient te worden beoordeeld of de onderwijsinstellingen onderling btw-prestaties verrichten. Van btw-prestaties is sprake als onderwijsinstellingen onderling prestaties tegen vergoeding verrichten, waarbij kan worden gedacht aan het ter beschikking stellen van docenten, ondersteunend personeel, technologie en locaties.¹⁰ Onder andere de volgende prestaties tegen vergoeding zijn in beginsel btw-belast:

- verzorging van de administratie van de PPS door een onderwijsinstelling;
- het verrichten van onderzoek.

Indien een onderwijsinstelling de in rekening gebrachte btw ter zake van een belaste prestatie van een andere onderwijsinstelling niet in aftrek kan brengen, werkt deze btw kostprijsverhogend. In dat geval is btw-heffing dan ook onwenselijk.

Wanneer sprake is van samenwerking tussen onderwijsinstellingen, die is vormgegeven aan de hand van een partage-overeenkomst, is geen sprake van btw-prestaties tussen onderwijsinstellingen. Uit jurisprudentie blijkt dat deze vorm zich heeft voorgedaan tussen onderwijsinstellingen, die samen volwassenenonderwijs verzorgen.¹¹ Een partage-overeenkomst houdt in dat twee of meer ondernemers, niet jegens elkaar, maar ieder voor zich prestaties leveren aan een afnemer. Vanuit de afnemer wordt één onsplitsbare prestatie verricht. De gezamenlijke prestaties worden aan de afnemer tegen één prijs in rekening gebracht. De betrokken btw-ondernemers verrichten daarbij hun diensten voor gezamenlijke rekening en risico, in die zin dat zij de opbrengst daarvan samen delen.¹² Ook als het EDM-arrest zou kunnen worden toegepast, zouden (in zoverre) geen btw-prestaties kunnen worden onderkend.

Indien sprake is van btw-prestaties, moet worden beoordeeld of daartegenover een rechtstreeks daarmee in verband staande vergoeding kan worden onderkend. In dat geval is de btw-prestatie in beginsel belast met

⁹ Een afzonderlijke rechtspersoon (stichting, bv, coöperatie) of samenwerkingsovereenkomst, die zelfstandig naar buiten toe optreedt.

¹⁰ Uit Hoge Raad 22 januari 2016, nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83 (VAVO-arrest) volgt, dat indien sprake is van een samenwerking de ondersteunende werkzaamheden onder voorwaarden samen met de btw-vrijgestelde hoofdprestatie één ondeelbare btw-vrijgestelde prestatie kunnen vormen (de ondersteunende werkzaamheden gaan als bijkomstige prestaties op in de hoofdprestatie). In het arrest oordeelde de Hoge Raad voor de situatie dat twee onderwijsinstellingen in samenwerking vrijgesteld volwassenenonderwijs aanboden, dat onderwijsondersteunende diensten onderdeel kunnen zijn van de btw-vrijgestelde onderwijsprestatie die iedere onderwijsinstelling verricht in het kader van de samenwerking (het zogenoemde leerstuk 'eenheid van prestatie'). In het besluit 'Reikwijdte VAVO-arrest bij samenwerkingen' van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de toepassing van dit leerstuk niet is beperkt tot de onderwijssector en heeft voor de toepassing van het VAVO-arrest voorwaarden gesteld. Daarnaast heeft de staatssecretaris van Financiën expliciet vermeld dat de terbeschikkingstelling van personeel buiten de reikwijdte van het VAVO-arrest valt. Voor een verdere toelichting verwijzen wij naar de bijlage (paragraaf 8.15 hierna).

¹¹ Arrest van de Hoge Raad van 5 juni 1991, nr. 26.574. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Van Hilten van 7 januari 2015, nr. 14/02281, ECLI:NL:PHR:2015:15.

¹² Conclusie van Overgaauw van 7 november 2003, nr. 37.800, ECLI:NL:PHR:2003:AF3449, onderdeel 5.

btw. Btw-heffing is onwenselijk voor zover de onderwijsinstelling de in rekening gebrachte btw niet in aftrek kan brengen. Btw-heffing kan op de volgende manieren wellicht worden voorkomen:

- toepassing en verruiming van onderwijsvrijstelling en uitbreiding begrip 'nauw met onderwijs samenhangende activiteiten';
- toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening;
- toepassing van het EDM-arrest;
- ter beschikking stellen van onderwijspersoneel door de ene onderwijsinstelling aan de andere onderwijsinstelling;
- uitbreiding van de goedkeuring voor terbeschikkingstelling van wetenschappelijk personeel naar mbo's en hbo's;
- uitbreiding van de goedkeuring voor de terbeschikkingstelling van onderwijspersoneel in het kader van de arbeidsmobiliteit;
- toepassing van het besluit 'Reikwijdte VAVO-arrest bij samenwerkingen'.

5.1.2 Prestaties richting derden

De prestaties die de onderwijsinstellingen zelfstandig – maar wel onder merknaam van de PPS – aan derden verrichten, dienen per afzonderlijke prestatie te worden getoetst. Daarbij zijn de onderwijsprestaties meestal btw-vrijgesteld en de opdrachten (projecten en onderzoeken) btw-belast. Indien de derden btw-belaste activiteiten verrichten is btw-heffing geen probleem. Verrichten zij daarentegen (overwegend) btw-vrijgestelde activiteiten, zoals zorginstellingen, banken, verzekeraars, e.d. dan kan btw kostprijsverhogend werken, aangezien zij de aan de btw-vrijgestelde activiteiten toerekenbare inkoop-btw niet in aftrek kunnen brengen.

Btw-heffing zou in dat geval wellicht op de volgende manieren kunnen worden voorkomen:

- toepassing en verruiming van onderwijsvrijstelling en uitbreiding begrip 'nauw met onderwijs samenhangende activiteiten';
- toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening;
- toepassing van het EDM-arrest.

6 Subsidies

6.1 Btw-belastbaarheid subsidies

6.1.1 Subsidies niet btw-belast

De PPS wordt vaak met behulp van rijksbijdragen of instrumenten als het Regionaal Investeringsfonds mbo (RIF) opgericht en gefinancierd. Over een dergelijke bijdrage/subsidie is btw verschuldigd als de subsidie kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een door een btw-ondernemer verrichte prestatie (een levering of een dienst) en er geen btw-vrijstelling van toepassing is. De 'vergoeding' en de 'prestatie' moeten in een rechtstreeks verband tot elkaar staan en er moet sprake zijn van verbruik aan de zijde van de subsidieverstrekker en/of bij identificeerbare derden (afnemers). De subsidieverstrekker is rechtstreeks gebaat als deze de prestaties van de subsidieontvanger verbruikt. Dat is het geval als:

1. de subsidieverstrekker de prestaties gebruikt voor totstandkoming, aanpassing en uitvoering van beleid; of
2. de handelingen/activiteiten feitelijk inhouden: het uitvoeren van taken die de subsidieverstrekker anders zelf moet verrichten.

De subsidies zijn niet belast met btw als:

1. tegenover de subsidie geen btw-prestaties van de PPS kan worden onderkend, die daarmee rechtstreeks in verband staat en waarvoor de subsidie als vergoeding moet worden aangemerkt;
2. geen verbruik aan de kant van de subsidieontvanger of identificeerbare derden kan worden onderkend¹³ doordat:

¹³ Bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 29 februari 1996, Mohr, C-215/94, ECLI:EU:C:1996:72.

- de onderwijsinstellingen louter als doorgeefluik fungeren¹⁴;
- deze worden verkregen ter financiering van de kosten in verband met activiteiten die voortvloeien uit eigen doelstellingen.¹⁵

Op basis van het vorenstaande vindt btw-heffing over rijksbijdragen en subsidies in beginsel niet plaats.

6.1.2 Subsidies btw-belast, tenzij btw-vrijstelling

Indien de subsidieontvanger voor het ontvangen bedrag van de subsidieverstrekker contractueel een prestatie dient te verrichten, bestaat een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie, die de subsidieontvanger verricht. Het kan worden gezien als het verstrekken en aannemen van een opdracht. De subsidieontvanger verricht deze opdracht in de hoedanigheid van btw-ondernemer. Dit heeft tot gevolg dat de prestaties in beginsel belast zijn met btw, tenzij de activiteiten vallen onder een wettelijke btw-vrijstelling. De btw-vrijstellingen zijn limitatief in de btw-wetgeving opgesomd en dienen op grond van de Europese en nationale jurisprudentie strikt te worden uitgelegd. Toepassing van een btw-vrijstelling heeft tot gevolg dat over de inkomsten géén btw in rekening hoeft te worden gebracht. Daar staat tegenover dat de subsidieontvanger voor die prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting (hierna: inkoop-btw) heeft¹⁶.

7 Aftrek van inkoop-btw

7.1 Algemeen

Een btw-ondernemer kan alleen de inkoop-btw direct toerekenbaar aan zijn btw-belaste activiteiten in aftrek brengen. Indien de inkoop-btw toerekenbaar is aan btw-vrijgestelde activiteiten, blijft aftrek volledig achterwege (btw = kostenpost). De inkoop-btw op de niet direct toerekenbare kosten/investeringen ('algemene kosten') kan op basis van een verdeelsleutel ('de pro-rata') in aftrek kan worden gebracht. Deze pro-rata bestaat in beginsel (wettelijke hoofdregel) uit de verhouding btw-belaste omzet/totale omzet, tenzij die verdeling geen goed beeld geeft van het werkelijk gebruik. Voor het werkelijk gebruik kan aansluiting worden gezocht bij een verdeling op basis van m², m³, aantal werknemers, etc. Degene (de btw-ondernemer, maar ook de btw-inspecteur), die stelt dat het werkelijk gebruik een beter beeld geeft dan de omzetverhoudingen, zal dat op basis van objectieve gegevens ook moeten aantonen. Verder kunnen subsidies alleen in een eventuele pro rata worden opgenomen als een lidstaat het desbetreffende Btw-richtlijn artikel¹⁷ heeft geïmplementeerd. Nederland heeft deze bepaling echter niet geïmplementeerd. Voor het recht op aftrek van inkoop-btw is van belang dat wordt beschikt over een juiste factuur. Een factuur die niet volledig aan de wettelijke eisen voldoet, kan tot gevolg hebben dat aftrek van btw wordt geweigerd.

7.2 Aftrek van inkoop-btw voor activiteiten (mede) gefinancierd met subsidies

Als een btw-ondernemer ook btw-onbelaste subsidies ontvangt, dient nog genuanceerder naar de bepaling van de mate van aftrek van inkoop-btw te worden gekeken. Voor het bepalen van de juiste mate van aftrek van inkoop-btw moet alsdan tevens onderscheid worden gemaakt tussen economische activiteiten (btw-belaste prestaties en/of btw-vrijgestelde prestaties) en niet-economische activiteiten (prestaties die niet onder de werkingssfeer van de btw vallen, zoals niet btw-belastbare subsidies, prestaties om niet of tegen symbolische vergoeding). Als de inkoop-btw niet rechtstreeks aan een bepaalde activiteit toerekenbaar is en deze zowel betrekking heeft op de economische activiteiten als op de niet-economische activiteiten, moet de inkoop-btw worden gesplitst in een deel waarvoor recht op aftrek bestaat en een deel waarvoor geen recht op aftrek

¹⁴ Arrest van de Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33.625, ECLI:NL:HR:1998:AA2543.

¹⁵ Arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2009, nr. 41.209, ECLI:NL:HR:2009:AU9529 en het arrest van de Hoge Raad van 15 oktober 2004, nr. 39.956, ECLI:NL:HR:2004:AR4001.

¹⁶ De toerekenbare inkoop-btw op kosten en investeringen kan dus niet van de Belastingdienst worden teruggevraagd.

¹⁷ Artikel 174, lid 1, van de Btw-richtlijn.

bestaat (pre pro rata). Een pre pro rata is de verhouding tussen de inkomsten toerekenbaar aan economische activiteiten en de totale inkomsten.

Indien in verband met de subsidies niet-economische activiteiten zijn te onderkennen, is de hieraan direct toerekenbare inkoop-btw in beginsel niet aftrekbaar. Als in verband met de uitvoering van de gesubsidieerde projecten echter ook btw-belaste activiteiten worden verricht, is het op grond van nationale en Europese jurisprudentie en het aftrekbesluit van de staatssecretaris van Financiën verdedigbaar dat toch recht op aftrek van inkoop-btw bestaat.

Wat de nationale jurisprudentie betreft, volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad¹⁸ dat de aan niet-economische activiteiten toerekenbare inkoop-btw in sommige gevallen toch aftrekbaar is. Volgens de Hoge Raad is dat het geval als de niet-economische activiteiten en de economische activiteiten onderling zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In dat geval is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de afgenomen goederen en diensten en de btw-belaste economische activiteiten en worden deze gebruikt voor btw-belaste activiteiten.¹⁹

Uit Europese jurisprudentie²⁰ volgt dat voor het recht op aftrek van inkoop-btw voldoende is dat niet-economische activiteiten btw-belaste activiteiten mogelijk maken. De mate van financiering is daarbij niet van belang. Als verrichte niet-economische activiteiten dienstbaar zijn aan btw-belaste activiteiten door de uitvoering van het project is de hieraan toerekenbare inkoop-btw op grond van voormelde jurisprudentie aftrekbaar.

In het aftrekbesluit heeft de staatssecretaris van Financiën expliciet aangegeven, dat het mogelijk is dat de economische en de niet-economische activiteiten van een ondernemer zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische activiteiten.²¹ De niet-economische activiteiten worden dan voor de btw-heffing niet als zelfstandige activiteiten in aanmerking genomen. Volgens de staatssecretaris is dit nauwe verband aanwezig als de economische en de niet-economische activiteiten feitelijk en economisch zo nauw zijn verbonden dat zij één geheel vormen of als deze prestaties binnen het economisch verkeer wederzijds afhankelijk van elkaar zijn. Is daarvan sprake, dan heeft de btw-ondernemer voor de niet-economische activiteiten recht op aftrek van inkoop-btw als de economische activiteiten waarmee ze nauw zijn verbonden zijn aan te merken als belaste prestaties.

De toepasbaarheid van deze jurisprudentie en het aftrekbesluit zal echter per individuele situatie moeten worden getoetst.

¹⁸ Zie bijvoorbeeld HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, ECLI:NL:HR:2012:BW5405.

¹⁹ HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, ECLI:NL:HR:2012:BW5405, r.o. 3.4.

²⁰ HvJ 22 oktober 2015, Sveda, C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712.

²¹ Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Stcrt. 2020, nr. 63000, paragraaf 3.2.3.

8 Conclusie en aanbevelingen

Btw-heffing ter zake van prestaties tussen de onderwijsinstellingen, (deelnemende) bedrijven en de PPS kan leiden tot niet aftrekbare btw bij deze partijen en daarmee tot een kostenpost. Er moet dan ook worden gezocht naar oplossingen om onwenselijke btw-heffing in pps-onderwijsprojecten te voorkomen. In zowel die situatie dat de samenwerking voor de btw een afzonderlijke entiteit vormt (btw-ondernemer) als in de situatie dat geen sprake is van een afzonderlijke entiteit, zijn verschillende mogelijke oplossingen aan te dragen (zie § 4.1.1, 4.1.2, 4.1.3, 5.1.1 en 5.1.2). Veel van deze mogelijke oplossingen vragen echter wel om een verruiming van beleid en/of het loslaten van een strikte uitleg door het ministerie van Financiën, zoals het geval bij het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Daarbij komt dat de ervaring leert dat de belastingdienst de problematiek als zeer lastig ervaart, zeer terughoudend is in het meedenken/doen van uitspraken en eenheid van beleid volledig ontbreekt.

9 Bijlage

9.1 *Geen btw-heffing bij Centrum als entiteit: PPS verricht prestaties aan onderwijsinstellingen, bedrijven en derden*

Toepassing van de koepelvrijstelling

Om te voorkomen dat deelnemers in een samenwerkingsverband met kostprijsverhogende btw worden geconfronteerd, is een aantal aangewezen diensten (dus geen leveringen) van zo'n samenwerkingsverband btw-vrijgesteld²².

Toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening

Op grond van het in de jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van kosten voor gemene rekening kunnen voor gezamenlijke rekening en risico gemaakte kosten onder voorwaarden buiten de btw-heffing blijven²³.

Toepassing van het EDM-arrest

Onderlinge prestaties van partijen in een consortium blijven buiten de btw-heffing. Het gaat daarbij om onderlinge prestaties, die binnen een samenwerking worden verricht om een gezamenlijk doel te verwezenlijken. Dit wordt ook wel de consortiumgedachte genoemd²⁴. Aangezien de consortiumgedachte niet is gebaseerd op een wettelijke bepaling maar op jurisprudentie, is altijd sprake van een bepaalde mate van interpretatie die uiteraard wel door de Belastingdienst moet worden gedeeld.

PPS aanwijzen als btw-vrijgestelde onderwijsinstelling

Btw-heffing ter zake van de prestaties van de PPS aan de onderwijsinstellingen kan worden voorkomen indien de PPS wordt aangewezen als btw-vrijgestelde onderwijsinstelling.

Wellicht is registratie in het PPSal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO) raadzaam, maar dan moet de PPS beroepsonderwijs verstrekken en aan bepaalde kwaliteitseisen voldoen. Op het verstrekken van beroepsonderwijs door de PPS is de btw-vrijstelling in dat geval van toepassing.²⁵ Verder zou onderwijs van de PPS als wettelijk erkende Crebo/CROHO-beroepsopleiding kunnen worden aangemeld bij het DUO. Een andere mogelijkheid is om de PPS op te laten nemen in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (hierna: WHW) of de PPS expliciet aan te merken als instellingen die zijn bedoeld bij de Wet educatie en beroepsonderwijs (hierna: WEB).²⁶ Daarnaast is de onderwijsvrijstelling van toepassing, als de PPS algemeen vormend onderwijs, ontleend aan de uit de openbare kassen bekostigde onderwijs²⁷ verricht²⁸.

Uitbreiding nauw met onderwijs samenhangende activiteiten

De onderwijsvrijstelling geldt ook voor diensten en leveringen, die nauw samenhangen met het verstrekken van onderwijs. Nauw samenhangende handelingen zijn echter van de btw-vrijstelling uitgesloten:

- als zij niet onontbeerlijk zijn voor het btw-vrijgestelde onderwijs;

²² Artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet OB. Voor de voorwaarden voor toepassing van deze wettelijke btw-vrijstelling verwijzen wij naar paragraaf 8.6 hierna.

²³ Voor een volledige toelichting op het leerstuk en de voorwaarden verwijzen wij naar paragraaf 8.7 hierna.

²⁴ Voor een uitgebreide toelichting op de consortiumgedachte verwijzen wij naar paragraaf 8.8 hierna.

²⁵ Artikel 8, lid 1, onderdeel a, sub 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²⁶ Artikel 8, lid 1, onderdeel a, sub 3, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²⁷ Het moet hierbij gaan om onderwijs in de zin van artikel 11, lid 1, onderdeel o, sub 1, van de Wet OB zo blijkt uit artikel 8, lid 1, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Uit het besluit van 30 juli 2014, nr. BLKB2014/125M (hierna: het onderwijsbesluit) komt dit overigens niet met zoveel woorden tot uitdrukking. In onderdeel 7 van het onderwijsbesluit wordt volstaan met dat algemeen vormend onderwijs dat is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod is vrijgesteld.

²⁸ Voor een uitgebreide toelichting op algemeen vormend onderwijs verwijzen wij naar paragraaf 8.9 hierna.

- als zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen, die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw-heffing onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.²⁹

De btw-vrijstelling voor leveringen en diensten, die nauw samenhangen met onderwijs, geldt alleen voor btw-ondernemers die zelf vrijgesteld onderwijs verstrekken.³⁰ Indien de PPS geen onderwijs verstrekt, kan daarmee geen sprake zijn van nauw met onderwijs samenhangende activiteiten. Zoals bekend, is de btw-regelgeving van de EU-landen gebaseerd op de btw-richtlijn. Onderzoeksprojecten, die onderwijsinstellingen tegen vergoeding uitvoeren, zijn volgens het Hof van Justitie geen prestaties die nauw samenhangen met het verstrekken van vrijgesteld onderwijs.³¹ Handelingen van de PPS, die geen onderwijs verstrekt en onderzoeksprojecten uitvoeren, kunnen alleen als nauw met onderwijs samenhangende activiteiten worden aangemerkt als het begrip 'nauw met onderwijs samenhangende activiteiten' op Europees wetgevingsniveau wordt uitgebreid.

Buitenwettelijke goedkeuring

In het eerder genoemde onderwijsbesluit is goedgekeurd dat btw-heffing bij samenwerkingsverbanden van ondernemers onder voorwaarden achterwege kan blijven. Deze goedkeuring heeft in het bijzonder betrekking op samenwerkingsverbanden die mede invulling geven aan de beroepspraktijkvorming binnen het beroepsonderwijs.³²

Daarnaast kan erop worden gewezen dat in verband met de invoering van de Wet Passend Onderwijs per 1 augustus 2014 de staatssecretarissen van Financiën en OCW hebben besloten dat tot 1 augustus 2016 bij wijze van overgangsmaatregel een btw-vrijstelling geldt voor bepaalde onderlinge werkzaamheden³³ van samenwerkingsverbanden passend onderwijs en van scholen, die deel uitmaken van deze samenwerkingsverbanden.

In 2015 heeft de staatssecretaris van OCW toegezegd dat ook na afloop van de overgangsregeling per 1 augustus 2016 de wettelijke taken van samenwerkingsverbanden Passend Onderwijs vrijgesteld blijven van btw. Vanaf 1 augustus 2016 zijn bepaalde werkzaamheden van samenwerkingsverbanden Passend Onderwijs dan ook onder de wettelijke sociaal-culturele btw-vrijstelling gebracht.³⁴ De inhoud van deze vrijstelling is rechtstreeks gekoppeld aan de Wet op het primair onderwijs en de Wet op het voortgezet onderwijs.

Het blijkt dus mogelijk om btw-heffing achterwege te laten zonder dat daarvoor een wettelijke basis is aangewezen. Wellicht zou een dergelijke goedkeuring in het leven kunnen worden geroepen voor prestaties van de PPS aan de onderwijsinstellingen.

²⁹ Uit onderdeel 5.1 van het onderwijsbesluit zou overigens kunnen worden afgeleid dat voor de kwalificatie van nauw met onderwijs samenhangend voldoende is dat leveringen en diensten onontbeerlijk zijn voor het verzorgen van dat onderwijs.

³⁰ Hoge Raad 30 juli 2014, nr. 08/03624, ECLI:NL:HR:2010:BK3786 (CITO-arrest). Uit het arrest van het Hof van Justitie van 4 mei 2017, Brockenhurst College, C-699/15, ECLI:EU:C:2017:344 volgt dat de onderwijsvrijstelling onder voorwaarden kan worden toegepast op leveringen en diensten die leerbedrijven van onderwijsinstellingen verrichten. In deze zaak oordeelde het Hof van Justitie dat activiteiten waarbij studenten van een onderwijsinstelling in het kader van hun opleiding en tegen betalen aan derden restaurant- en theaterdiensten verstrekken, kunnen worden aangemerkt als nauw samenhangend met het vrijgestelde onderwijs.

³¹ Hof van Justitie 20 juni 2002, Commissie tegen Duitsland, C-287/00, ECLI:EU:C:2002:388. Zie ook onderdeel 5.1 van het onderwijsbesluit. In hetzelfde onderdeel is het tegen vergoeding verstrekken van een door een onderwijsinstelling ontwikkeld lesprogramma aan derden (andere onderwijsinstellingen en onderwijsgerelateerde instellingen) eveneens aangemerkt als een voorbeeld van een niet als nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende dienst.

³² Onderdeel 12.5.3 van het onderwijsbesluit.

³³ Het gaat om prestaties die over en weer worden verricht tussen een samenwerkingsverband op het gebied van passend onderwijs en de daarin deelnemende scholen, die voortvloeien uit het ondersteuningsplan als bedoeld in artikel 18a, lid 8, van de Wet primair onderwijs en in artikel 17a, lid 8, van de Wet voortgezet onderwijs.

³⁴ Bijlage B Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 posten b.17 en b.18.

Btw-fiscale eenheid

In Nederland gevestigde btw-ondernemers die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden voor de btw als fiscale eenheid aangemerkt. Onderdelen van een fiscale eenheid hoeven geen btw in rekening te brengen in verband met aan elkaar verrichte prestaties.³⁵

9.2 *Geen btw-heffing bij PPS als entiteit: onderwijsinstellingen en bedrijven verrichten prestaties aan PPS tegen vergoeding*

Hierna worden alleen de mogelijke oplossingen uiteengezet die nog niet eerder zijn vermeld.

Uitbreiding goedkeuring terbeschikkingstelling wetenschappelijk personeel

Het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs kan onder bepaalde voorwaarden buiten de btw-heffing blijven³⁶.

Deze goedkeuring geldt niet voor andere situaties binnen de onderwijssector, waarbij sprake is van het ter beschikking stellen van personeel, zoals hbo- en mbo-instellingen. De voormelde goedkeuring zou moeten worden uitgebreid naar hbo- en mbo-instellingen en de PPS. Op die manier zou ook tussen de onderwijsinstellingen en de PPS onderling personeel ter beschikking kunnen worden gesteld.

Uitbreiding goedkeuring arbeidsmobiliteit onderwijspersoneel

Als personeel ter beschikking wordt gesteld:

- a. in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit,
- b. dat werkzaam is in de onderwijssector,
- c. maar niet in dienst is bij een publiekrechtelijk lichaam,

is goedgekeurd dat btw-heffing onder voorwaarden³⁷ achterwege blijft. De goedkeuring geldt alleen voor bepaalde categorieën personeel. De goedkeuring moet worden uitgebreid.

Ter beschikking stellen van onderwijspersoneel

Uit Europese jurisprudentie volgt dat het ter beschikking stellen van onderwijspersoneel onder bepaalde voorwaarden is vrijgesteld van btw.³⁸

³⁵ Voor een uitgebreide toelichting op de fiscale eenheid verwijzen wij naar paragraaf 8.10 hierna.

³⁶ Voor de voorwaarden verwijzen wij naar paragraaf 8.11 hierna.

³⁷ Voor de voorwaarden verwijzen wij naar paragraaf 8.12 hierna.

³⁸ Voor een verdere toelichting verwijzen wij naar paragraaf 8.13 hierna.

9.3 *Btw-ondernemerschap*

Het begrip ondernemerschap moet voor de btw ruim worden uitgelegd. Het is niet afhankelijk van de rechtsvorm of de vestigingsplaats van degene die leveringen of diensten verricht. Evenmin is van belang of iemand winst beoogt of maakt. Voor de btw is een ieder btw-ondernemer, die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. Als gevolg daarvan kan een ieder (ongeacht de rechtsvorm), die duurzaam (meer dan één maal) deelneemt aan het economische verkeer (een prestatie verricht tegen vergoeding) btw-ondernemer zijn. Iedere activiteit van een btw-ondernemer in het 'economische verkeer' is in beginsel btw-belast (tegen 9%³⁹, 21% of 0%). Slechts voor bepaalde activiteiten geldt een wettelijke btw-vrijstelling.

Onderwijsinstellingen kunnen enerzijds handelen als btw-ondernemer en anderzijds als niet btw-ondernemer. Indien onderwijsinstellingen handelen als btw-ondernemer, kan een nader onderscheid worden gemaakt tussen btw-belaste en btw-vrijgestelde prestaties. Bij btw-belaste prestaties kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het verrichten van onderzoek. Een btw-vrijgestelde prestatie is bijvoorbeeld het verstrekken van onderwijs. De inkoop-btw die aan btw-belaste prestaties is toe te rekenen, is aftrekbaar. De inkoop-btw toerekenbaar aan btw-vrijgestelde prestaties is niet aftrekbaar.

Met betrekking tot niet btw-ondernemerschap kan een nader onderscheid worden gemaakt tussen handelen als overheid en handelen als niet btw-ondernemer. Handelen als overheid is een bijzondere vorm van niet btw-ondernemerschap. Er is sprake van handelen als overheid als de handeling wordt verricht in een specifiek voor de niet btw-ondernemer geldend juridisch regime. Optreden als niet btw-ondernemer anders dan als overheid doet zich voor als onderwijsinstellingen prestaties om niet verrichten. Indien een onderwijsinstelling handelt als niet btw-ondernemer, is de hieraan toerekenbare inkoop-btw in beginsel niet aftrekbaar⁴⁰.

9.4 *Entiteit bij samenwerkingsvormen*

Met betrekking tot samenwerkingsvormen kan een onderscheid worden gemaakt tussen samenwerkingsvormen die leiden tot een entiteit en samenwerkingsvormen die niet leiden tot een entiteit. Bij een entiteit kan bijvoorbeeld worden gedacht aan juridische samenwerkingsvormen zoals de bv, stichting, maatschap, coöperatie of vennootschap onder firma (vof). Het is echter (theoretisch) niet uitgesloten dat er ook samenwerkingsvormen zijn die leiden tot een entiteit die niet juridisch is benoemd, maar wel als zodanig handelt.⁴¹ Om te kunnen spreken van een entiteit is van belang dat partijen zich aan de buitenwereld als zodanig presenteren en jegens derden presteren.⁴² Uit jurisprudentie komt naar voren dat met name relevant is of de samenwerkingsvorm overeenkomsten mag sluiten. Indien dat niet het geval is, is de samenwerkingsvorm niet verantwoordelijk en/of aansprakelijk voor de kwaliteit van het verleende onderwijs en kan zij voor de btw niet als een entiteit worden onderkend. De samenwerkingsvorm kan dan geen btw-ondernemer zijn.⁴³

³⁹ Per 1 januari 2019. Vóór 1 januari 2019 gold het 6%-tarief.

⁴⁰ Voor een toelichting verwijzen wij naar paragraaf 7.

⁴¹ Conclusie van advocaat-generaal Van Hilten van 9 april 2013, nr. 12/02808, ECLI:NL:PHR:2013:CA0269, onderdeel 5.2.

⁴² Conclusie van advocaat-generaal Van Hilten van 4 december 2009, nr. 43.742, ECLI:NL:PHR:2009:BB8345. Een vof die op eigen naam overeenkomsten sloot, facturen uitreikte en correspondeerde, een eigen bankrekening had, een eigen jaarrekening opmaakte en zich als zodanig voor geven van op haar naam gegeven cursussen en trainingen juridisch had gebonden, was naar het oordeel van de Hoge Raad btw-ondernemer. Daaraan deed niet af dat de vof geen personeel in dienst had en de diensten geheel liet uitvoeren door één van de vennoten. Arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009, nr. 43.742, ECLI:NL:HR:2009:BB8345.

⁴³ Conclusie van advocaat-generaal Van Hilten van 7 januari 2015, nr. 14/02281, ECLI:NL:PHR:2015:15.

9.5 *Onderwijsvrijstelling*⁴⁴

Het verstrekken van onderwijs en de met het onderwijs nauw samenhangende leveringen en diensten zijn btw-vrijgesteld.⁴⁵ Onder de onderwijsvrijstelling (en daardoor btw-vrijgesteld) valt onder andere:

- het wettelijk geregeld onderwijs;
 - bekostigd onderwijs (regulier onderwijs gefinancierd uit de algemene middelen);
 - niet bekostigd onderwijs dat is aangewezen op basis van de onderwijswetgeving (Wet op het voortgezet onderwijs/WEB/WHW);
 - erkend onderwijs (particuliere onderwijsinstellingen met wettelijke erkenning);
 - onderwijs dat is onderworpen aan een ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast (bijv. defensieonderwijs (ministerie van Defensie) of om onderwijs in de vorm van stages bij artsen voor artsen in opleiding (ministerie van VWS).
- het beroepsonderwijs dat wordt verricht door erkende instellingen:
 - verleend door de instellingen, die zijn genoemd in de WEB of de WHW;
 - beroepsopleidingen, die worden verleend door instellingen die zijn opgenomen in het PPSal Register Kort Beroeps Onderwijs (CRKBO) (het docentenregister beroepsonderwijs en het instellingenregister beroepsonderwijs);
- algemeen vormend onderwijs, met uitzondering van:
 - onderwijs met een hobby- en vrijetijdskarakter;
 - onderwijs gericht op vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer (zoals EHBO, bedrijfshulpverlening, rijbewijs BE);
- onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar;
- bijlessen en tentamen- of examentrainingen die worden verzorgd in het kader van het onderwijs als bedoeld in de onderwijsvrijstelling.

9.6 *Koepelvrijstelling*

Voorwaarden

Om te voorkomen dat deelnemers in een samenwerkingsverband met kostprijsverhogende btw worden geconfronteerd, is een aantal aangewezen diensten (dus geen leveringen) van zo'n samenwerkingsverband btw-vrijgesteld. Deze wettelijke btw-vrijstelling⁴⁶ is van toepassing indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

1. Er moet sprake zijn van aangewezen diensten door een zelfstandige koepelorganisatie van deelnemers, die btw-vrijgestelde prestaties verrichten of prestaties verrichten, waarvoor zij geen btw-ondernemer zijn.
2. De koepelorganisatie moet als doel hebben om diensten te verlenen, die rechtstreeks nodig zijn voor de uitoefening van de activiteiten van de leden.
3. De koepelorganisatie mag alleen terugbetaling van het precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven vorderen.⁴⁷
4. Er mag door de btw-vrijstelling geen ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen optreden.

⁴⁴ Zie onderdelen 3.1 en 3.2 van het eerder genoemde onderwijsbesluit.

⁴⁵ Artikel 11, lid 1, onderdeel o, van de Wet OB.

⁴⁶ Artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet OB.

⁴⁷ Uit Hoge Raad 12 juli 2019, nr. 17/03824, ECLI:NL:HR:2019:1174 volgt, dat indien een vaste vergoeding in rekening wordt gebracht niet het precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven wordt berekend en daardoor de koepelvrijstelling niet van toepassing is.

Uitzonderingen

De volgende prestaties zijn echter uitgezonderd van de koepelvrijstelling:

- het ter beschikking stellen van personeel;
- het ontwikkelen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
- het voor de in het vorige gedachtestreepje bedoelde systemen ontwikkelen van programmatuur, alsmede het ter beschikking stellen daarvan;
- het begeleiden van dan wel het leiding geven aan de toepassing van de geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
- het ter beschikking stellen van computerapparatuur;
- advisering, begeleiding, onderzoek en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen;
- expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzekering of een schadegeval;
- het verlenen van bijstand als bedoeld in artikel 13, zevende lid en artikel 14, eerste lid, van de Arbeidsomstandighedenwet 1998;
- werkzaamheden met betrekking tot de pensioenadministratie;
- het adviseren en ondersteunen van paritaire organisaties.

Beperkte uitleg

Algemeen belang

Het Hof van Justitie⁴⁸ heeft geoordeeld dat de koepelvrijstelling enkel betrekking heeft op samenwerkingsverbanden waarvan de leden bepaalde activiteiten van algemeen belang uitoefenen⁴⁹, zoals het geven van onderwijs.

Als gevolg op voormelde arresten van het Hof van Justitie uit 2017 moet de regelgeving met betrekking tot de koepelvrijstelling anders dan voorheen beperkter worden toegepast. De staatssecretaris van Financiën heeft bevestigd⁵⁰ dat artikel 9 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in dit kader met ingang van 1 januari 2019 zou worden aangepast. Tot die tijd konden belastingplichtigen vertrouwen ontlenen aan het uitvoeringsbesluit.⁵¹ De staatssecretaris van Financiën heeft vervolgens echter laten weten dat het kabinet zich samen met andere Europese lidstaten hard gaat maken voor reparatie via Europese regelgeving, omdat de aanpassing van de koepelvrijstelling financiële consequenties kan hebben voor bepaalde gebruikers van de koepelvrijstelling. Daarmee is de eerder aangekondigde aanpassing van de koepelvrijstelling voor onbepaalde tijd opgeschort.⁵² Tijdens een vergadering van de Raad Economische en Financiële zaken op 2 oktober 2018 is besloten dat de Europese Commissie een onderzoek zal starten naar de werking van de koepelvrijstelling.⁵³

Btw-vrijgestelde en btw-belaste prestaties leden

De Europese en nationale wettekst van de koepelvrijstelling lijkt ruimte te laten voor de opvatting om de vrijstelling ook toe te passen, als één of meerdere leden naast btw-vrijgestelde ook btw-belaste prestaties

⁴⁸ In de arresten Hof van Justitie 21 september 2017, Aviva, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, Hof van Justitie 21 september 2017, DNB Banka, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 en Hof van Justitie 21 september 2017, Commissie tegen Duitsland, C-616/15, ECLI:EU:C:2017:721.

⁴⁹ Het betreft de activiteiten van algemeen belang genoemd in artikel 132 van de Btw-richtlijn. Niet in dit artikel genoemde activiteiten vallen derhalve niet onder de koepelvrijstelling.

⁵⁰ Brief van 20 december 2017 met kenmerk 2017-0000236803 en bijlage.

⁵¹ Brief van 29 maart 2018 met kenmerk 2018-0000044706, pagina 33.

⁵² Nieuwsbericht van 7 juni 2018 (<https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2018/06/07/staatssecretaris-snel-zet-zich-in-voor-btw-koepelvrijstelling>).

⁵³ Verslag van de Eurogroep en Ecofinraad 1 en 2 oktober 2018 als bijlage bij brief van 11 oktober 2018, met kenmerk 2018-0000169099.

verrichten.⁵⁴ De koepelvrijstelling is namelijk een zogenoemde ‘voor zover’ bepaling. Ten aanzien hiervan heeft de staatssecretaris van Financiën echter aangegeven dat de koepelvrijstelling niet pro rata kan worden toegepast indien de dienst van het samenwerkingsverband door het lid wordt gebruikt voor vrijgestelde/niet-belaste handelingen én belaste handelingen.⁵⁵

Fiscale eenheid

Recent heeft het Hof van Justitie⁵⁶ arrest gewezen in een zaak die ging over de toepassing van de koepelvrijstelling waarbij de leden van het samenwerkingsverband ook onderdeel zijn van een fiscale eenheid voor de btw samen met btw-ondernemers die geen lid zijn van het samenwerkingsverband. Volgens het Hof van Justitie kan in zo’n situatie de koepelvrijstelling niet worden toegepast. De diensten die het samenwerkingsverband uitvoert worden namelijk niet geacht te zijn verricht aan de leden van het samenwerkingsverband, maar aan de fiscale eenheid btw als geheel. De fiscale eenheid btw wordt immers als één btw-ondernemer aangemerkt. Zou de fiscale eenheid de koepelvrijstelling toepassen, dan zou de vrijstelling mede ten goede komen aan een btw-ondernemer die geen lid is van het samenwerkingsverband.

Prestaties deelnemers

Prestaties van de leden aan de koepelorganisatie zijn echter in beginsel btw-belast (tenzij een andere (wettelijke) btw-vrijstelling van toepassing is). Daarmee kan de koepelvrijstelling slechts eenzijdig (van koepel aan leden) worden toegepast.

9.7 Kosten voor gemene rekening

Op grond van het in de jurisprudentie ontwikkelde leerstuk van kosten voor gemene rekening kunnen voor gezamenlijke rekening en risico gemaakte kosten onder voorwaarden buiten de btw-heffing blijven.

Voorwaarden

Het leerstuk kosten voor gemene rekening is gebaseerd op jurisprudentie van de Hoge Raad⁵⁷. Uit deze jurisprudentie volgt dat de doorberekening van gezamenlijke kosten geen vergoeding voor een prestatie vormt, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- de kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers;
- de kosten worden in eerste instantie door één van hen betaald⁵⁸;
- de kosten worden voor het werkelijke bedrag doorberekend;
- de kosten worden volgens een van tevoren vaststaande verdeelsleutel omgeslagen, waarbij de verhouding waarin kosten voor gemene rekening onder de ondernemers worden verdeeld, de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten weerspiegelt;
- het risico van de kosten gaat alle deelnemers aan volgens de overeengekomen verdeelsleutel.

Indien niet wordt voldaan aan één van bovenstaande voorwaarden, dan heeft dit onherroepelijk tot gevolg dat sprake is van een btw-belaste dienst, tenzij uiteraard een btw-vrijstelling van toepassing is. Om gebruik te kunnen maken van ‘kosten voor gemene rekening’ zal vooraf moeten worden afgesproken in welke verhoudingen de kosten worden gedragen. Dit houdt in dat op het moment dat de kosten worden gemaakt,

⁵⁴ In artikel 11, lid 1, onderdeel u, van de Wet OB gaat het om diensten welke rechtstreeks nodig zijn voor btw-vrijgestelde of niet btw-ondernemersprestaties van de leden van de koepel. In artikel 132, lid 1, onderdeel f, van de btw-richtlijn gaat het om diensten die direct nodig zijn voor de uitoefening van voormelde prestaties.

⁵⁵ Brief van 20 december 2017 met kenmerk 2017-0000236803 en bijlage.

⁵⁶ Hof van Justitie 18 november 2020, Kaplan International Colleges UK Ltd, C-77/19, ECLI:EU:C:2020:934.

⁵⁷ Arrest van de Hoge Raad van 23 april 1997, nr. 32.166, ECLI:NL:HR:1997:AA2154 en arrest van de Hoge Raad van 21 november 2008, nr. 43.930, ECLI:NL:HR:2008:BC3696.

⁵⁸ Diegene die de kosten betaalt (de zogenoemde penvoerder) en doorberekent aan de andere ondernemers dient ook zelf een deel van de kosten te dragen.

vast dient te staan hoe de kosten worden verdeeld.⁵⁹ Een verhouding van 100%/0% mag niet. Wel heeft de Hoge Raad (in het voormelde arrest van 21 november 2008) een verhouding van 93% en 7% toegestaan. Naast de vooraf vaststaande verdeelsleutel mag ten aanzien van de kosten, die worden doorberekend, geen winstopslag in rekening worden gebracht. Voorts dient ook het risico met betrekking tot die kosten (zoals het risico van ziekte van het personeel) overeenkomstig de afgesproken verdeelsleutel te worden gedragen.

Ter volledigheid merken wij op dat een verdeelsleutel, die is samengesteld naar rato van het aantal gewerkte uren tegen een bepaald uurtarief niet is toegestaan, omdat in dit geval geen risico aanwezig is. Dit dient dan ook te worden voorkomen. Voor de verdeling van de kosten is een schriftelijke overeenkomst op zich niet noodzakelijk. Ook een min of meer stilzwijgende afspraak tussen partijen over de doorberekening wordt voldoende geacht, mits deze plaatsvindt volgens een bestendige gedragslijn (volgens een vast patroon).

Strikte uitleg en praktijk

In het aftrekbesluit⁶⁰ heeft de staatssecretaris van Financiën nadere aanwijzingen gegeven met betrekking tot het leerstuk van kosten voor gemene rekening. De vooraf overeengekomen verdeelsleutel kan volgens hem nadien niet worden gewijzigd en/of worden aangepast aan eventueel gewijzigde feitelijke omstandigheden. Dit vloeit volgens de staatssecretaris voort uit de voorwaarde dat deze verdeelsleutel voorafgaand aan de te maken kosten moet zijn overeengekomen. De verdeelsleutel blijft gelden voor de gehele periode dat de gezamenlijkheid bestaat, aldus de staatssecretaris. Het is volgens hem niet mogelijk fluctuaties in het afnemen van de kosten door te berekenen aan de betrokken ondernemer, zonder aantasting van de toepassing van het leerstuk van kosten voor gemene rekening voor de rest van de kosten.

Het afsluiten van een nieuwe overeenkomst voor dezelfde kosten, maar met een gewijzigde verdeelsleutel biedt volgens de staatssecretaris geen uitkomst hierin. Het leerstuk blijft niet van toepassing. Dit is alleen anders als zich een wijziging voordoet in de 'gezamenlijkheid'. Hiermee wordt bedoeld dat in geval nieuwe btw-ondernemers toetreden tot of uittreden uit deze 'gezamenlijkheid', er ruimte bestaat om opnieuw (uiteraard met inachtneming van alle ter zake gestelde voorwaarden) een overeenkomst af te sluiten (met een gewijzigde verdeelsleutel), die leidt tot toepassing van dit leerstuk. Van een wijziging in de 'gezamenlijkheid' is ook sprake in geval ondernemers binnen de 'gezamenlijkheid' gaan fuseren.

Wij betwijfelen of de hiervoor in deze paragraaf uiteengezette rigide houding van de staatssecretaris stand zal houden in de jurisprudentie. Gezien de terughoudendheid van de Belastingdienst en de aanscherping in het aftrekbesluit ten aanzien van dit leerstuk, gaat onze voorkeur altijd uit naar een schriftelijke afspraak. Door die aanscherping en terughoudendheid bij de Belastingdienst heeft toepassing van dit leerstuk niet direct onze voorkeur, al lijkt het leerstuk zuiver fiscaaltechnisch in de onderhavige situaties uitvoerbaar.

9.8 Consortiumgedachte (EDM-arrest)

Onderlinge prestaties van partijen in een consortium blijven buiten de btw-heffing, voor zover de prestaties het aan een partij toebedeelde aandeel niet overschrijden. Het gaat daarbij om onderlinge prestaties die binnen een samenwerking worden verricht om een gezamenlijk doel te verwezenlijken. Dit wordt ook wel de consortiumgedachte genoemd.

De consortiumgedachte is ontleend aan het EDM-arrest⁶¹. In dit arrest heeft het Hof van Justitie (onder andere) arrest gewezen over de onderlinge prestaties van partijen, die deelnemen aan een samenwerkingsverband (in

⁵⁹ In een procedure voor Gerechtshof Amsterdam heeft de inspecteur ingestemd met een verdeelsleutel op basis van leerlingenaantal. De verdeelsleutel voor de kosten voor gemene rekening werden in die procedure bepaald op basis van het aantal leerlingen op de jaarlijkse teldatum van 1 oktober voorafgaand aan het betreffende kalenderjaar (Gerechtshof Amsterdam 18 juni 2015, nr. 14/00438 tot en met 14/00440, ECLI:NL:GHAMS:2015:3449).

⁶⁰ Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, paragraaf 5.2.2.

⁶¹ HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243.

casu betrof het een consortium). In het arrest is geoordeeld dat de werkzaamheden, die door de deelnemers van een consortium aan elkaar worden verricht, niet btw-belast zijn. Het gaat daarbij om de werkzaamheden die overeenkomstig de bepalingen van de consortiumovereenkomst worden verricht en die overeenstemmen met het in die overeenkomst aan elke deelnemer toebedeelde aandeel. Prestaties die dit aandeel overschrijden en ook daadwerkelijk door de overige deelnemers worden vergoed, zijn daarentegen wel onderworpen aan btw-heffing. Deze prestaties worden geacht buiten de samenwerking om te zijn verricht.

De consortiumgedachte kan worden vormgegeven door een overeenkomst tussen de partijen, waarin wordt gespecificeerd hoeveel de inbreng van partijen bedraagt. Ondanks dat aan deze inbreng een waarde kan worden toegekend, is in het geval van de consortiumgedachte geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel. De inbreng van partijen ziet immers op het realiseren van het gezamenlijke doel. Btw-heffing is dan ook niet aan de orde. Daar staat tegenover dat alle toerekenbare inkoop-btw niet in aftrek kan worden gebracht. Deze vormt daarmee voor de samenwerking in beginsel een kostenpost.

Aangezien de consortiumgedachte niet is gebaseerd op een wettelijke bepaling maar op jurisprudentie, is altijd sprake van een bepaalde mate van interpretatie, die uiteraard wel door de Belastingdienst moet worden gedeeld.

9.9 *Algemeen vormend onderwijs*⁶²

Algemeen vormend onderwijs dat is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod, is btw-vrijgesteld. Met de woorden 'ontleend aan' is bedoeld dat het onderwijs inhoudelijk moet overeenstemmen met of soortgelijk moet zijn aan het uit de openbare kassen bekostigde aanbod van algemeen vormend onderwijs zoals dat wordt verzorgd door reguliere onderwijsinstellingen. De onderwijsvrijstelling geldt voor:

- het contractonderwijs. Dat is het algemeen vormend onderwijs dat tegen kostendekkend tarief door reguliere onderwijsinstellingen zoals scholen voor voortgezet onderwijs, al dan niet via een neveninstelling, wordt gegeven aan particulieren, bedrijven, overheidsinstellingen enzovoort. Dit onderwijs is niet onderworpen aan toezicht door de Inspectie van het onderwijs of aan ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast;
- de prestaties van extern ten behoeve van het desbetreffende onderwijs ingeschakelde, op zelfstandige basis werkende, leerkrachten;
- het algemeen vormend onderwijs dat door particuliere instellingen (niet zijnde instellingen die aangewezen of erkend onderwijs verzorgen) en docenten wordt verzorgd en dat inhoudelijk is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod. Daarbij is niet van belang:
 - het karakter van de instelling;
 - de vraag of degene die het onderwijs verzorgt winst beoogt;
 - of het onderwijs één of enkele vakken betreft dan wel één of meerdere jaren van het school- of universitair onderwijs;
 - of het onderwijs mondeling of schriftelijk wordt verzorgd;
 - het opleidingsniveau van degenen voor wie het onderwijs wordt verzorgd.

De btw-vrijstelling geldt niet voor zover het onderwijs:

- een vrijetijdskarakter heeft;
- dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven. Het gaat dan bijvoorbeeld om tekencursussen, handvaardigheidskursussen, balletcursussen en lessen die de beoefening van een sport als doel hebben.

⁶² Ontleend aan onderdeel 7 van het eerder genoemde onderwijsbesluit.

9.10 *Btw-fiscale eenheid*

Voorwaarden

Voor de btw worden als fiscale eenheid aangemerkt in Nederland gevestigde btw-ondernemers die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven dat zij een eenheid vormen. Om deel te kunnen uitmaken van een fiscale eenheid btw moet derhalve aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

- er moet sprake zijn van btw-ondernemerschap;
- er moet sprake zijn van financiële verwevenheid;
- er moet sprake zijn van organisatorische verwevenheid; en
- er moet sprake zijn van economische verwevenheid.

Btw-ondernemerschap

Alle onderdelen van de fiscale eenheid moeten zijn aan te merken als btw-ondernemer. Als geen sprake is van btw-ondernemerschap, kan het lichaam in beginsel geen onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid. Uit de zogenoemde holdingresolutie⁶³ volgt dat houdstermaatschappijen die binnen een concern een sturende en beleidsbepalende functie vervullen ten dienste van de binnen het concern opererende werkmaatschappijen op verzoek kunnen worden opgenomen in een fiscale eenheid, ook al zijn zij geen btw-ondernemer.

Financiële verwevenheid

Voor de financiële verwevenheid geldt de voorwaarde dat ten minste de meerderheid van de aandelen (daaronder begrepen de zeggenschap) in elk van de vennootschappen middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen is.⁶⁴ Hiervan is sprake als dus meer dan 50% van de aandelen in de desbetreffende vennootschappen in dezelfde handen is. Dit geldt zowel voor lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal (bijvoorbeeld bv's en nv's) als voor lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal (bijvoorbeeld stichtingen).⁶⁵

Bij lichamen zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, is de financiële verwevenheid lastiger vast te stellen. De Hoge Raad heeft voor zulke lichamen geoordeeld, dat sprake is van financiële verwevenheid als de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam, rechtstreeks afhankelijk zijn van, dan wel rechtstreeks van invloed zijn op de financiële positie van het andere lichaam.⁶⁶ Daarbij gaan de voorwaarden voor lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben niet verder dan die voor in aandelen verdeelde vennootschappen⁶⁷. Volgens de Hoge Raad moet het ene lichaam een mate van zeggenschap hebben in het andere lichaam, die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouders in een aandelenvennootschap en moet de financiële relatie tussen de betrokken lichamen van dien aard zijn dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht.⁶⁸ Hierbij kan worden gedacht aan een van een ander onderdeel van de fiscale eenheid afgeleid statutair doel en aan de bevoegdheid om het bestuur van een ander onderdeel van de fiscale eenheid te mogen benoemen.

Organisatorisch verwevenheid

Van organisatorische verwevenheid is sprake indien de verschillende onderdelen van een groep lichamen onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende leiding staan, of als de leiding van het ene lichaam feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van het andere lichaam.⁶⁹ Voor de beoordeling wie de leiding

⁶³ Besluit van 18 februari 1991, VB91/347, BTW-297.

⁶⁴ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993.

⁶⁵ Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 43.872, ECLI:NL:HR:2009:BF0401.

⁶⁶ Hoge Raad 30 mei 1990, nr. 25722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297.

⁶⁷ Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 43.872, ECLI:NL:HR:2009:BF0401.

⁶⁸ Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 43.872, ECLI:NL:HR:2009:BF0401.

⁶⁹ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25.068.

heeft, is van belang wie invloed heeft op de samenstelling van het dagelijkse bestuur en deze kan benoemen en ontslaan⁷⁰.

Uit jurisprudentie volgt dat een aanwijzing voor feitelijke ondergeschiktheid is het kunnen ontslaan van directeuren van een vennootschap door de statutair bestuurder.⁷¹ Verder volgt uit jurisprudentie dat de meerderheid van de aandelen op zichzelf onvoldoende is om organisatorische verwevenheid aan te nemen.⁷² Invloed op bestuurdersbenoemingen van andere lichamen is eveneens onvoldoende om organisatorische verwevenheid te kunnen aannemen.⁷³ Het gaat om wie de uiteindelijke zeggenschap heeft over het dagelijks bestuur van de ondernemer, zo volgt nog steeds uit jurisprudentie.⁷⁴

Economische verwevenheid

Economische verwevenheid is aanwezig indien:

1. met de activiteiten in hoofdzaak hetzelfde economische doel wordt gediend⁷⁵. Als voorbeeld is in de jurisprudentie de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring genoemd⁷⁶. Onder een gemeenschappelijke kring wordt (mede) verstaan dezelfde categorie afnemers.⁷⁷ Van eenzelfde economisch doel kan ook sprake zijn als de ondernemers soortgelijke prestaties verrichten.
2. de activiteiten van het ene onderdeel in hoofdzaak ten behoeve van de andere onderdelen worden uitgeoefend⁷⁸ (complementaire prestaties).
3. tussen financieel en organisatorische verweven ondernemers onderling niet-verwaarloosbare economische betrekkingen bestaan.⁷⁹

In de praktijk wordt aangenomen dat met de woorden 'in hoofdzaak' in punt 1 en 2 voor meer dan 50% wordt bedoeld. Voor punt 3 heeft de Hoge Raad vastgesteld dat als sprake is van financiële en organisatorische verwevenheid, ook bij een kleiner aandeel onderlinge betrekkingen al sprake is van economische verwevenheid.⁸⁰

Voor de vorming van een fiscale eenheid moet sprake zijn van een gezamenlijk uitgevoerde economische activiteit, hoe gering ook. Artikel 11 van de Btw-richtlijn bevat geen aanwijzingen dat deze economische activiteiten een bepaalde minimumomvang moeten hebben.⁸¹

⁷⁰ Hof Amsterdam 23 oktober 1997, nr. 96/2170 en Hoge Raad 26 augustus 1998, nr. 33.802, ECLI:NL:HR:1998:AA2558.

⁷¹ HR 26 augustus 1998, nr. 33.802, ECLI:NL:HR:1998:AA2558.

⁷² Rechtbank Zeeland West-Brabant 6 oktober 2017, nr. 16/9550, ECLI:NL:RBZWB:2017:6893.

⁷³ HR 30 mei 1990, nr. 25.722, ECLI:NL:HR:1990:ZC4297.

⁷⁴ HR 26 augustus 1998, nr. 33.802, ECLI:NL:HR:1998:AA2558.

⁷⁵ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993.

⁷⁶ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993.

⁷⁷ Hoge Raad 16 december 1998, nr. 33.987, ECLI:NL:HR:1998:AA2594.

⁷⁸ Hoge Raad 22 februari 1989, nr. 25.068, ECLI:NL:HR:1989:ZC3993.

⁷⁹ Hoge Raad 11 oktober 2013, nr. 11/05105, ECLI:NL:HR:2013:837 en Hoge Raad 5 juli 2019, nr. 18/1450, ECLI:NL:HR:2019:1118.

⁸⁰ In Hoge Raad 5 juli 2019, nr. 18/1450, ECLI:NL:HR:2019:1118 stond vast dat een dochtervennootschap 27,2% van haar omzet behaalt met prestaties jegens de andere ondernemer. Volgens de Hoge Raad zijn de onderlinge economische betrekkingen tussen beide ondernemingen niet te verwaarlozen. In Hoge Raad 11 oktober 2013, nr. 11/05105, ECLI:NL:HR:2013:837 was een economische verwevenheid van maximaal 25,3 % (22% plus omzet van gezamenlijke klanten van 3,3%) al voldoende.

⁸¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 april 2019, nr. 18/00106, ECLI:NL:GHARL:2019:2888.

Economische verwevenheid bij (gedeeltelijk) niet-ondernemerschap

Volgens de Hoge Raad⁸² bieden noch de tekst van art. 7, lid 4 van de Wet OB, noch het doel of de strekking van dit vierde lid, steun voor de opvatting dat economische verwevenheid niet kan bestaan tussen een ondernemer die vrijwel uitsluitend niet-economische handelingen verricht en een ondernemer die (nagenoeg) uitsluitend presteert ten behoeve van de niet-economische activiteiten van de eerstgenoemde ondernemer. Ook prestaties die een ondernemer jegens een andere ondernemer verricht en die dienstbaar zijn aan niet-economische activiteiten van laatstbedoelde ondernemer, moeten volgens de Hoge Raad in aanmerking worden genomen bij de beoordeling of die ondernemers economisch zijn verweven.

Gevolgen

Het gevolg van het bestaan van een fiscale eenheid is dat de onderdelen tezamen als één btw-ondernemer worden aangemerkt. De fiscale eenheid krijgt derhalve ook een eigen btw-nummer. Het gevolg van het bestaan van een fiscale eenheid is dat leveringen en diensten tussen de onderdelen die de eenheid vormen, buiten de btw-heffing blijven. Alle onderlinge transacties worden als het ware voor de btw genegeerd. Dat houdt bijvoorbeeld in dat wanneer een onderdeel tegen vergoeding personeel ter beschikking stelt aan een ander onderdeel geen btw is verschuldigd. Verder geldt er geen onderlinge factuurverplichtingen en kunnen onderlinge betalingen in de rekening courant worden vormgegeven. Ook kan worden volstaan met één btw-aangifte voor de gehele fiscale eenheid.

Hoofdelijke aansprakelijkheid

Het nadeel van een fiscale eenheid is dat de onderdelen hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de door de fiscale eenheid verschuldigde btw. Onderdelen kunnen overigens alleen hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld, als de Belastingdienst een beschikking fiscale eenheid heeft afgegeven.⁸³ De Belastingdienst kan een dergelijke beschikking op verzoek afgeven of van rechtswege.

Fiscale eenheid van rechtswege

Uit jurisprudentie van de Hoge Raad⁸⁴ volgt dat een fiscale eenheid voor de btw bestaat, zodra aan de daarvoor geldende voorwaarden is voldaan. Een beschikking fiscale eenheid van de belastingdienst is dus niet noodzakelijk.

9.11 Goedkeuring structurele terbeschikkingstelling wetenschappelijk personeel⁸⁵

Het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs⁸⁶ kan onder bepaalde voorwaarden buiten de btw-heffing blijven. De voorwaarden zijn:

- a. De terbeschikkingstelling moet structureel van karakter zijn. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst, die het personeelslid met de uitlener (degene die het personeelslid ter beschikking stelt; de formele werkgever) sluit. Deze moet in beginsel voor onbepaalde tijd zijn gesloten. Wanneer sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid, dat de intentie van zowel de uitlener als het personeelslid er op is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt.
- b. De instelling waar een personeelslid daadwerkelijk zijn werkzaamheden zal gaan uitvoeren, moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin een personeelslid, nadat deze eerst enige tijd alleen ten behoeve van de

⁸² Hoge Raad 5 juli 2019, nr. 17/03702, ECLI:NL:HR:2019:1112.

⁸³ Hoge Raad 9 november 2012, nr. 11/03524, ECLI:NL:HR:2012:BU7276 en Hoge Raad 4 april 2014, nr. 12/02324, ECLI:NL:HR:2014:785.

⁸⁴ Hoge Raad 22 april 2005, nr. 38.659 en Hoge Raad 27 januari 2006, nr. 41.316.

⁸⁵ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809, onderdeel 5.2.

⁸⁶ Hiermee worden de universiteiten bedoeld.

uitlener werkzaam is geweest, voor een deel dan wel de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere instelling ter beschikking wordt gesteld.

- c. Het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen instelling verrichten. Ook als een personeelslid bij meer dan één instelling feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven, als het personeelslid structureel bij die andere, in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen instellingen werkzaam is. Als een personeelslid echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende instellingen zijn werkzaamheden uitvoert, kan btw-heffing niet achterwege blijven ter zake van het ter beschikking stellen van dat personeelslid.
- d. Op het betrokken personeelslid moet de CAO van toepassing zijn die geldt voor de instelling waar het personeelslid feitelijk zijn werkzaamheden uitvoert.
- e. De vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als uitlener, vormt geen belemmering om de btw-heffing achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot btw-heffing.
- f. Bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en degene bij wie het personeelslid daadwerkelijk werkzaamheden verricht (de inlener) moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personeelslid. De hier bedoelde verantwoordelijkheid moet betrekking hebben op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie en ook op het door de inlener, binnen de voor hem bestaande mogelijkheden, medewerking verlenen aan het zoeken naar een nieuwe werkring voor het betrokken personeelslid. De inlener is slechts verantwoordelijk voor de financiële gevolgen die betrekking hebben op de periode dat het personeelslid aan hem ter beschikking is gesteld.

De essentie van de hiervóór onder a t/m f vermelde voorwaarden is, dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de hierboven onder f genoemde voorwaarde. Die voorwaarde houdt in dat de inlener verantwoordelijk moet zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeelslid. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan, doorgaans ook aan de andere voorwaarden wordt voldaan. Als aan één van de voorwaarden niet wordt voldaan, dan hoeft dat niet zonder meer te betekenen dat voor het ter beschikking stellen van het personeelslid btw is verschuldigd. Zo komt het voor dat de arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, ondanks de intentie daartoe, niet wordt omgezet in een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd, terwijl wel aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid in de btw-heffing te betrekken. Dat geldt ook in een situatie waarin alleen sprake is van het op juridische gronden niet kunnen toepassen van de CAO van de inlener op het ingeleende het personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid. Dat is echter anders in het geval de inlener niet verantwoordelijk is voor de gevolgen die de beëindiging van het inlenen van het personeelslid heeft of kan hebben. Het gaat dan om de gevolgen voor de arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het betrokken het personeelslid (zie de voorwaarde onder f hiervoor). Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat er sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de onder f genoemde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor het ter beschikking stellen van het personeelslid btw is verschuldigd.

Als vanaf het begin van de terbeschikkingstelling is voldaan aan de hiervoor vermelde voorwaarden, dan ontnemt de enkele omstandigheid dat een ter beschikking gesteld personeelslid na verloop van tijd een arbeidsovereenkomst sluit met de inlener niet het structurele karakter aan de uitlening.

9.12 *Goedkeuring terbeschikkingstelling onderwijspersoneel in kader van arbeidsmobiliteit*⁸⁷

Als personeel ter beschikking wordt gesteld:

- a. in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit,
- b. dat werkzaam is in de onderwijssector (hierna: het onderwijspersoneel),
- c. maar niet in dienst is bij een publiekrechtelijk lichaam,

dan is goedgekeurd dat btw-heffing achterwege blijft als wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- a. De terbeschikkingstelling van het personeelslid moet plaatsvinden binnen het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende maatregelen, die gelden voor alle werknemers van de uitlener.
- b. De terbeschikkingstelling moet zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen de uitlener, het betrokken personeelslid en de inlener. In de schriftelijke overeenkomst moet zijn opgenomen:
 1. dat er sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit;
 2. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal twaalf maanden zijn.
- c. Voorafgaande aan de terbeschikkingstelling moet het betrokken personeelslid ten minste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij de uitlener.
- d. Een personeelslid mag maximaal twee keer ter beschikking worden gesteld. Btw-heffing blijft de tweede keer alleen achterwege als het betrokken personeelslid niet aan dezelfde organisatie als bij de eerste keer ter beschikking wordt gesteld.
- e. De arbeidsplaats die – tijdelijk – vrijkomt bij de uitlener mag in beginsel niet worden 'opgevuld'. Voor toepassing van de goedkeuring is 'opvulling' van de vrijgekomen arbeidsplaats alleen mogelijk als dat gebeurt gedurende de periode dat het betrokken personeelslid elders werkzaam is in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit. Dit kan bijvoorbeeld door het tijdelijk op die plaats inzetten van eigen personeel dan wel door het inlenen van een persoon die eveneens in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit ter beschikking wordt gesteld.
- f. Op de uitlener moet de verplichting rusten het ter beschikking gestelde personeelslid, als die dat wil, na een bepaalde periode weer in de eigen organisatie te werk te stellen.
- g. De vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt te blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelslid. De berekening van een (overhead)toeslag door de uitlener staat de toepassing van de goedkeuring in de weg.

De goedkeuring ziet op het onderwijspersoneel dat in dienst is van:

- a. de instellingen vermeld in de bijlage behorende bij de WHW;
- b. de instituten internationaal onderwijs en onderzoek;
- c. de instellingen waarvan de bekostiging is geregeld in artikel 1.3.1, eerste lid, artikel 12.3.8, eerste lid, en artikel 12.3.9, eerste lid, van de WEB;
- d. de instellingen die basisonderwijs, voortgezet onderwijs en (voortgezet) speciaal onderwijs verstrekken.

Hierbij geldt de beperking dat de goedkeuring voor het ter beschikking stellen van een personeelslid door de hierboven onder 1 t/m 3 bedoelde instellingen alleen ziet op personeelsleden met een aanstelling of arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd die behoren tot één van de volgende categorieën personeel: hoogleraren, HBO- en universitaire hoofddocenten, HBO- en universitaire docenten, overig wetenschappelijk personeel en personeel dat ondersteunende werkzaamheden en beheerwerkzaamheden verricht ten behoeve van het personeel dat daadwerkelijk onderwijs geeft.

⁸⁷ Zie onderdeel 8.2 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809.

9.13 *Niet structurele terbeschikkingstelling van onderwijzend personeel*⁸⁸

De onderwijsvrijstelling geldt ook voor de diensten die nauw samenhangen met het verzorgen van onderwijs. Uit het Horizon College-arrest⁸⁹ van het Hof van Justitie volgt dat het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel door onderwijsinstellingen onder voorwaarden is aan te merken als een nauw met het verzorgen van onderwijs samenhangende prestatie. Er is sprake van een nauw met het verzorgen van onderwijs samenhangende prestatie, als:

- a. de uitlenende onderwijsinstelling voor zijn hoofdprestatie de onderwijsvrijstelling⁹⁰ toepast;
- b. de inlener het personeelslid inzet voor prestaties als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel o, van de Wet OB;
- c. de terbeschikkingstelling van het personeelslid onontbeerlijk is voor het verrichten van de vrijgestelde prestaties. De inlener hoeft daarbij niet steeds zelf een onderwijsinstelling te zijn⁹¹;
- d. de terbeschikkingstelling er niet in hoofdzaak toe strekt extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan btw-heffing zijn onderworpen. Aangenomen kan worden dat aan deze voorwaarde is voldaan als de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat personeelslid. Tevens geldt dat het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever geen belemmering vormt om de btw-heffing buiten toepassing te laten. Als de uitlener extra opbrengsten verwerft, dan is btw-heffing aan de orde als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

Ad c. Aan deze voorwaarde is voldaan als zonder de terbeschikkingstelling van het onderwijzend personeel niet hetzelfde niveau en dezelfde kwaliteit van het onderwijs is verzekerd. Het ter beschikking gestelde onderwijzend personeel moet beschikken over een zodanig kwalificatieniveau dat de inlenende onderwijsinstelling daarmee kan voldoen aan haar onderwijsverplichting. De Hoge Raad heeft in het CITO-arrest⁹² een nadere invulling gegeven aan de voorwaarde. In dat arrest heeft de Hoge Raad beslist dat binnen het Nederlandse onderwijsstelsel de kennis en ervaring die de docenten van erkende onderwijsinstellingen in de dagelijkse praktijk opdoen bij het geven van onderwijs van groot belang worden geacht bij het ontwikkelen en opstellen door CITO van de landelijke eindexamens ter afsluiting van (en daarom ook deel uitmakend van) het voortgezet onderwijs. Het door onderwijsinstellingen voor dat doel ter beschikking stellen van in dienst zijnde docenten aan CITO waarborgt de kwaliteit van de eindexamens en optimaliseert de wijze waarop de examens tot stand komen. Aangezien eindexamens een niet weg te denken onderdeel vormen van het voortgezet onderwijs moeten dergelijke onderwijsondersteunende diensten worden aangemerkt als nauw met onderwijs samenhangende diensten. Aan de voorwaarde kan ook zijn voldaan als een directeur (met onderwijsbevoegdheid) van een basisschool wordt uitgeleend aan een andere basisschool.

Ad d. Volgens de staatssecretaris van Financiën heeft een onderwijsinstelling die onderwijzend personeel ter beschikking stelt daarmee in ieder geval niet in hoofdzaak de bedoeling extra opbrengsten te verwerven als:

1. het ter beschikking stellen van dat personeel een bijkomende activiteit is van de uitlenende onderwijsinstelling. Daarbij wordt het onderwijzend personeel dat naar verwachting niet (volledig) kan worden ingezet voor de primaire onderwijsactiviteit van die instelling tegen vergoeding ter beschikking gesteld aan een andere onderwijsinstelling. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als het

⁸⁸ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809, onderdeel 5.3.

⁸⁹ Hof van Justitie, 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343.

⁹⁰ Artikel 11, lid 1, onderdeel o, van de Wet OB.

⁹¹ Hoge Raad, 10 september 2010, nr. 08/03624, ECLI:NL:HR:2010:BK3786 en Hof Den Bosch 20 maart 2015, nr. 13/01100, ECLI:NL:GHSHE:2015:982.

⁹² Hoge Raad, 10 september 2010, nr. 08/03624, ECLI:NL:HR:2010:BK3786.

- onderwijzend personeel ten opzichte van het leerlingenaantal boventallig is of als het onderwijzend personeel ter beschikking wordt gesteld in het kader van een gezamenlijk onderwijsproject;
2. het aantal ter beschikking gestelde personeelsleden gering is ten opzichte van het totale aantal personeelsleden dat onderwijs geeft bij de uitlenende instelling; en
 3. de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat personeelslid.

9.14 *Btw-behandeling in kind bijdragen*

De inzet van personeel, bedrijfsmiddelen (machines, bedrijfsapparatuur, fabrieksruimte, machinekamer e.d.) van partijen kan in beginsel alleen maar leiden tot btw-heffing, als er een rechtstreeks toerekenbare vergoeding tegenover staat. Bij inbreng in natura (in kind) zijn geen rechtstreeks daarmee in verband staande vergoedingen te onderkennen, als de partijen bijdragen aan de financiering van de PPS door de inzet van het personeel en bedrijfsmiddelen. Met andere woorden, de betrokken organisaties ontvangen van de PPS geen vergoeding voor de inzet van het personeel en de machines. Steun hiervoor kan worden gevonden in Europese jurisprudentie⁹³.

Ten aanzien van de inzet van de bedrijfsmiddelen kan nog worden opgemerkt, dat die inzet op zich wel van belang is voor de continuïteit en de kwaliteit van de bedrijven. Eén van de doelen van de PPS is namelijk om het aantal afgestudeerde studenten te vergroten, dat uiteindelijk bij de bedrijven in de desbetreffende branche kan worden ingezet. Bovendien draagt de inzet van de machines bij aan een betere aansluiting van het onderwijs op de praktijk. De toegevoegde waarde van de studenten neemt daardoor toe en zorgt op die manier eveneens voor continuïteit van de bedrijven. De afschrijvingskosten van de bedrijfsmiddelen behoren daarmee volledig tot de algemene kosten van de bedrijven. Aangezien de meeste bedrijven naar verwachting uitsluitend btw-belaste activiteiten verrichten, is en blijft de inkoop-btw op de bedrijfsmiddelen gewoon volledig aftrekbaar. Er hoeft dan ook geen btw-correctie plaats te vinden voor de inzet bij het onderwijs.

9.15 *Leerstuk eenheid van prestatie*

Uit het VAVO-arrest⁹⁴ volgt, dat indien sprake is van een samenwerking de ondersteunende werkzaamheden onder voorwaarden samen met de btw-vrijgestelde hoofdprestatie één ondeelbare btw-vrijgestelde prestatie kunnen vormen (de ondersteunende werkzaamheden gaan als bijkomstige prestaties op in de hoofdprestatie). In het arrest oordeelde de Hoge Raad voor de situatie dat twee onderwijsinstellingen in samenwerking vrijgesteld volwassenenonderwijs aanboden, dat onderwijsondersteunende diensten onderdeel kunnen zijn van de btw-vrijgestelde onderwijsprestatie die iedere onderwijsinstelling verricht in het kader van de samenwerking (het zogenoemde leerstuk 'eenheid van prestatie').

In het besluit Reikwijdte VAVO-arrest bij samenwerkingen⁹⁵ heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de toepassing van dit leerstuk niet is beperkt tot de onderwijssector en heeft voor de toepassing van het VAVO-arrest voorwaarden gesteld. Voor toepassing van het VAVO-arrest geldt het volgende:

1. De deelnemers verrichten in samenwerking – dat wil zeggen onder gemeenschappelijke naam, onder gemeenschappelijke verantwoordelijkheid en regie en voor gemeenschappelijke rekening – een van btw vrijgestelde prestatie.
2. De prestatie van iedere deelnemer afzonderlijk, als ook de in samenwerking verrichte prestatie, moet onder dezelfde vrijstellingsbepaling van artikel 11 van de Wet OB vallen. Een samenwerking waarbij

⁹³ Hof van Justitie 27 januari 2000, Heerma, C-23/98, ECLI:EU:C:2000:46; Hof van Justitie 26 juni 2003, KapHag, C-442/01, ECLI:EU:C:2003:381.

⁹⁴ Hoge Raad 22 januari 2016, nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83.

⁹⁵ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225.

bijvoorbeeld een ziekenhuis (artikel 11, eerste lid, onderdeel c) en een arts (artikel 11, eerste lid, onderdeel g) samenwerken, voldoet niet. Een andere situatie die niet voldoet is die waarbij de ene deelnemer een zorgprestatie (artikel 11, eerste lid, onderdeel c of g) verricht en de andere deelnemer een onderwijsprestatie (artikel 11, eerste lid, onderdeel o).

3. Ondersteunende werkzaamheden die als onderscheiden en zelfstandig moeten worden beschouwd, kunnen samen met de hoofdprestatie van een deelnemer één ondeelbare prestatie vormen. Dat is het geval als de ondersteunende werkzaamheden als bijkomstige prestaties opgaan in de hoofdprestatie van die deelnemer. Een prestatie kan met name als bijkomstig bij een hoofdprestatie worden aangemerkt als deze prestatie voor de modale klant geen doel op zich is maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
4. Voor zover de ondersteunende werkzaamheden nodig en gebruikelijk zijn voor de btw-vrijgestelde prestatie die in samenwerking wordt verricht, maakt het niet uit dat zij behalve de uitvoering van de eigen vrijgestelde hoofdprestatie van een deelnemer ook de uitvoering dienen van dezelfde soort vrijgestelde hoofdprestatie die door de andere deelnemer(s) wordt verricht.
5. Ondersteunende werkzaamheden die niet direct nodig en gebruikelijk zijn voor de btw-vrijgestelde hoofdprestatie van de deelnemer(s) en/of de samenwerking maar die wél door hen worden gebruikt, moeten altijd zelfstandig worden beoordeeld voor de btw-heffing.

Ondersteunende werkzaamheden die worden verricht door een deelnemer gaan niet in alle gevallen op in de btw-vrijgestelde prestatie die in samenwerking wordt verricht. Steeds moet een feitelijke beoordeling plaatsvinden op basis van het leerstuk 'eenheid van prestatie' bij ieder van de deelnemers. Het betreft een zeer feitelijke toets: ieder beroep op het VAVO-arrest moet op zijn eigen fiscale merites worden beoordeeld aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.

Als één van de deelnemers bijvoorbeeld alleen ondersteunende werkzaamheden (tegen vergoeding) verricht die nodig zijn voor de hoofdprestatie die door een andere deelnemer in de samenwerking wordt verricht, gaan deze werkzaamheden niet als bijkomstige prestatie op in die hoofdprestatie. Er moet dan worden beoordeeld in hoeverre de ondersteunende werkzaamheden btw-belast dan wel van btw vrijgesteld zijn.

De staatssecretaris van Financiën heeft verder aangegeven dat het uitlenen van personeel door de ene deelnemer aan de andere deelnemer buiten de reikwijdte van het VAVO-arrest valt.