

Antwoorden fiscale en juridische vragen

Btw-problematiek

1. *Moet er btw worden betaald over de (in-kind en financiële) bijdragen van bedrijfspartners?*
2. *Bij de centra leveren de bedrijfspartners aanzienlijke investeringen om het centrum op te zetten en te exploiteren. Hiervan zijn verplichtingen voor 5 jaar aangegaan. Ook na deze 5 jaar wordt er naar verwachting opnieuw geïnvesteerd, en ook nieuwe bedrijfspartners zullen aansluiten?*
3. *Moet er btw worden betaald over de subsidies van verschillende overheden? Vaak wordt de subsidie rechtstreeks toegekend aan de onderwijsinstelling. De onderwijsinstelling geeft deze subsidie vervolgens door aan het centrum.*

De vraag of er al dan niet btw moet worden betaald over bijdragen van het bedrijfsleven (schenkingen en betalingen - waaronder sponsoring -) en over bijdragen van overheden (subsidies en betalingen) hangt af van twee vragen:

- van de vraag of de bijdragen als bijdragen om niet (schenkingen en subsidies) worden gekarakteriseerd;
- van de vraag waarvoor betalingen plaatsvinden.

Er zijn 3 scenario's mogelijk:

1. De bijdrage kan worden gekarakteriseerd als een bijdrage om niet (schenking, subsidie) als hij bijdraagt aan het algemeen belang en de gever geen tegenprestatie ontvangt. In dit geval hoeft er geen btw te worden afgedragen. Schenkingen door bedrijven aan algemeen nut beogende instellingen (ANBI's) en steunstichtingen sociaal belang behartigende instelling (SBBI) kunnen zij als bedrijfskosten aftrekken van de vennootschapsbelasting (tot 50% van de winst en tot € 100.000,-).
2. De bijdrage kan worden gekarakteriseerd als een betaling voor een prestatie in de vorm van een bedrijfscursus die is samengesteld uit onderdelen van het wettelijk onderwijs. In dit geval hoeft geen btw te worden afgedragen.
3. Bij alle andere betalingen voor prestaties, zoals onderzoek en reclame moet er btw worden afgedragen. Bedrijven zijn btw-plichtig en kunnen deze inkoop-btw dus terugvragen.

Als een onderwijsinstelling een ontvangen schenking of subsidie doorgeeft aan een centrum, hoeft geen btw te worden afgedragen.

Er wordt in de btw-regelgeving geen onderscheid gemaakt tussen in-kind en financiële bijdragen, belangrijk zijn de voorwaarden waaronder de bijdrage wordt geleverd (schenking of voor een prestatie). De in-kind bijdragen zullen daarom moeten worden berekend naar marktwaarde, waarover btw moet worden betaald in het geval er sprake is van een tegenprestatie.

Kan het personeel van onderwijsinstellingen vrij van btw-heffing worden ingeleend door het centrum, vanuit de onderwijsvrijstellingsregeling.

Personeel verhuren door een onderwijsinstelling aan een niet-onderwijsinstelling is in principe btw-belast. Indien het centrum is geregistreerd in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO),

is er sprake van een detachering tussen twee onderwijsinstellingen. In dit geval is het wel mogelijk om onderwijspersoneel btw-vrij uit te wisselen.

Het verhuren van personeel door een onderwijsinstelling aan een niet-onderwijsinstelling is niet altijd belast met btw. Zo heeft de Hoge Raad beslist dat het ter beschikking stellen van docenten aan een instelling die landelijke examens ontwikkelt en opstelt, niet zijnde een onderwijsinstelling, vrijgesteld was van btw. Dit geldt specifiek voor de sector voortgezet onderwijs.

Het CRKBO is sinds 1 januari 2014 te onderscheiden in een docentenregister en een instellingenregister. In het docentenregister kunnen natuurlijke personen zich laten inschrijven die beroepsonderwijs verzorgen aan onderwijsinstellingen. Door registratie in het docentenregister is de natuurlijke persoon uitsluitend voor al het beroepsonderwijs dat hij aan onderwijsinstellingen verzorgt, vrijgesteld van btw. In het instellingenregister kunnen onderwijsinstellingen en natuurlijke personen zich laten inschrijven die direct op de markt beroepsonderwijs verzorgen (dat wil zeggen dat er rechtstreeks voor eigen rekening en risico en voor eigen verantwoordelijkheid overeenkomsten worden gesloten voor het verzorgen van beroepsonderwijs). Door registratie in het instellingenregister, is al het door die instelling of natuurlijke persoon verzorgde beroepsonderwijs vrijgesteld van btw.

Het detacheren van onderwijspersoneel tussen onderwijsinstellingen kan zijn vrijgesteld van btw. Daarbij moet wel aan bepaalde voorwaarden zijn voldaan. De voorwaarden zijn:

- zonder die detachering zijn het niveau en de kwaliteit van het onderwijs bij de inlenende instelling niet verzekerd;
- het detacheren van onderwijzend personeel is een bijkomende activiteit van de uitlenende onderwijsinstelling, waarbij het onderwijzend personeel dat naar verwachting niet kan worden ingezet voor de primaire onderwijsactiviteit wordt gedetacheerd;
- het aantal uitgeleende leerkrachten is gering ten opzichte van het aantal leerkrachten bij de uitlenende instelling;
- met de detachering als geheel mag geen winst worden beoogd of gemaakt. Dit betekent dat alleen de brutoloonkosten, die de uitlenende instelling voor het gedetacheerde onderwijzend personeel maakt, worden doorberekend. Het in rekening brengen van een redelijke vergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever is toegestaan.

Als overigens de onderwijsinstelling met detacheren wel extra opbrengsten wil verwerven, is dat alleen btw-belast als in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemingen die vergelijkbaar personeel uitlenen.

4. Kunnen overige diensten, die worden ingekocht bij onderwijsinstellingen door het centrum, zoals de financiële administratie, worden ingekocht onder de onderwijsvrijstellingsregeling?

Nee, de btw-vrijstelling heeft betrekking op het geven van onderwijs. Over dienstverlening van een onderwijsinstelling aan een derde moet de instelling btw afdragen.

5. Kan het personeel van bedrijven ten behoeve van het onderwijs worden ingeleend door het centrum zonder btw-heffing? Kunnen overige ondersteunende diensten van bedrijfspartners, zoals het ter beschikking stellen van technologie of locaties, zonder btw worden ingeleend?

Indien er sprake is van een tegenprestatie, moet over de levering van een derde aan het centrum die derde btw afdragen. Indien het personeel om niet ter beschikking wordt gesteld, hoeft er geen btw te worden betaald.

Bij het om niet ter beschikking stellen van personeel door bedrijven blijft btw-heffing alleen achterwege als er daadwerkelijk geen tegenprestatie (ook niet in kind) van het centrum richting de bedrijven kan worden onderkend. Verder zijn in de jurisprudentie wel leerstukken (leerstuk van kosten voor gemene rekening) ontwikkeld om btw-heffing bij het ter beschikking stellen van personeel te voorkomen, maar daaraan worden zeer stringente voorwaarden gesteld. Hierdoor zijn deze leerstukken in de praktijk meestal niet of zeer lastig uitvoerbaar.

6. Als het centrum onderwijs verricht ten behoeve van de onderwijspartij, is er in deze gevallen sprake van btw-heffing? Is het een oplossing om het centrum op te nemen in het CRKBO?

Er is sprake van btw-heffing indien het centrum onderwijs verricht ten behoeve van de onderwijspartij. Het opnemen in het CRKBO is een oplossing. Als het CRKBO de centra erkent als onderwijsinstelling in de zin van de Btw-richtlijn, dan vallen de centra onder de btw-vrijstelling voor onderwijs.

Indien sprake is van aan wettelijk onderwijs ontleend onderwijs, is de onderwijsvrijstelling van toepassing, tenzij sprake is van onderwijs dat een vrijetijds-karakter heeft dan wel dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven. In andere gevallen, kan inschrijving in het instellingenregister soelaas bieden. Dan moet wel sprake zijn van beroepsopleidingen. De staatssecretaris van Financiën sluit voor het begrip "beroepsopleiding" aan bij Europese regelgeving. Volgens die Europese regelgeving gaat het bij beroepsopleidingen om onderwijs dat rechtstreeks verband houdt met een vak of een beroep en onderwijs met het oog op het voor beroepsdoeleinden verwerven of op peil houden van kennis. Naast specifieke beroepsopleidingen en –herscholing vallen volgens de staatssecretaris ook cursussen die zijn gericht op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkring onder het begrip beroepsopleiding. Het gaat dan bijvoorbeeld om management-, automatiserings-, taal-, sollicitatie- en ondernemingsraadcursussen. Onderwijs dat zich primair richt op het bijbrengen en ontwikkelen van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer (bijvoorbeeld lessen voor EHBO of voor het rijbewijs B) valt volgens de staatssecretaris niet onder het begrip beroepsopleiding. Ook hobbycursussen zijn volgens hem niet aan te merken als beroepsopleidingen.

7. Als het centrum onderzoek en/of opdrachten verricht voor bedrijven, is er dan sprake van btw-heffing? Als het centrum onderzoek en/of opdrachten verricht wat samen met studenten wordt uitgevoerd, is er dan sprake van btw-heffing?

Ja, over diensten aan derden, zoals onderzoek of opdrachten, moet btw worden betaald. Ook als dit samen met studenten gebeurt en derhalve tevens ten goede komt aan het onderwijs.

8. Is de onderwijsvrijstelling ook van toepassing op praktijkonderwijs?

Onder voorwaarden kan de onderwijsvrijstelling worden toegepast op leveringen en diensten die leerbedrijven van onderwijsinstellingen verrichten.

In het Europese Brockenhurst College-arrest toetst het Hof van Justitie aan de hand van drie voorwaarden of sprake is van nauw met onderwijs samenhangende activiteiten. Die voorwaarden zijn:

1. Het onderwijs en de daarmee samenhangende activiteiten moeten door een onderwijsinstelling zijn verricht.
2. De met het onderwijs samenhangende activiteiten moeten onmisbaar zijn voor de opleiding van de studenten.
3. De nauw met het onderwijs samenhangende activiteiten mogen niet bedoeld zijn om de onderwijsinstelling extra inkomsten te verschaffen door in directe concurrentie met btw-plichtige commerciële ondernemingen diensten te verrichten. Aan deze voorwaarde is in ieder geval voldaan als prestaties voor vergoedingen beneden de kostprijs worden verricht.

Op grond van deze drie voorwaarden heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat activiteiten waarbij studenten van een onderwijsinstelling in het kader van hun opleiding en tegen betaling aan derden restaurant- en theaterdiensten leveren, kunnen worden aangemerkt als nauw samenhangend met het vrijgestelde onderwijs.

Onderwijsinstellingen die praktijkonderwijs aanbieden, zullen moeten beoordelen of aan de hiervoor vermelde voorwaarden is voldaan.

9. Is de onderwijsvrijstelling van toepassing als onderwijsinstellingen in samenwerking onderwijs verzorgen?

Naar aanleiding van het Vavo-arrest van de Hoge Raad heeft de staatssecretaris van Financiën in het onderwijsbesluit bepaald, dat als onderwijsinstellingen in samenwerking onderwijs aanbieden, waarbij beide onderwijsinstellingen onderwijs verzorgen en eventueel de voor dat onderwijs benodigde onderwisondersteunende diensten verrichten, de onderwijsvrijstelling van toepassing is op alle werkzaamheden, mits deze werkzaamheden als geheel genomen kwalificeren als één ondeelbare vrijgestelde onderwijsprestatie. Het voorgaande geldt ook als de samenwerkende onderwijsinstellingen presteren aan een voor de btw als zelfstandig aan te merken

samenwerkingsvorm. De onderwijsondersteunende diensten, zoals de werkzaamheden van een roosteraar, facilitaire en huisvestingsdiensten, financiële administratie- en ict-diensten die voor het onderwijs, dat in samenwerking wordt aangeboden, nodig en gebruikelijk zijn, gaan op in de van btw vrijgestelde onderwijsprestatie die in het kader van de samenwerking wordt verricht. Dat de samenwerkende onderwijsinstellingen in voorkomende gevallen over en weer gebruik maken van elkaars onderwijsondersteunende diensten maakt hierbij niet uit.

Scheiding publieke-private middelen

10. In sommige gevallen wordt er geïnvesteerd in zaken die zowel ten goede komen aan onderzoek als aan opdrachten uit het bedrijfsleven (denk aan een materiaallab, of inzet van personeel die zowel bij het publieke als private deel betrokken is). Hierdoor is het onderscheid tussen publieke en private activiteiten niet altijd mogelijk. Hetzelfde geldt voor contractonderwijs. In de voorwaarden voor de investeringsbijdrage van de ministeries van OCW en EL&I is er de voorwaarde gesteld dat de investeringsbijdrage ten goede moet komen aan onafhankelijk onderzoek. Hoe moet hiermee worden omgegaan?

11. In de centra is er sprake van een publieke en private geldstroom. Welke verplichtingen zijn er om op een correcte wijze om te gaan met deze stromen, en hoe moet worden omgegaan met in-kind bijdragen (in-kind bijdragen van bedrijven zijn private geldstroom, in-kind bijdragen van onderwijspartner publiek)?

De notities Helderheid en handreiking Publiek Privaat die zijn op de websites te vinden:

<http://www.onderwijsinspectie.nl/binaries/content/assets/Controleprotocol+2011/Helderheid+bekostiging+bve+sept+2004.pdf>

<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2011/04/08/handreiking-publiek-private-samenwerking.html>

Deze notities geven een uitgebreid antwoord op deze vraag (niet de fiscale kanten). Daarnaast wordt verwezen naar de handreiking Publiek Privaat die in het voorjaar van 2011 aan alle hoger onderwijsinstellingen is verzonden en waarin nader is gepreciseerd welke stappen een instelling kan doorlopen om er zelf voor te zorgen dat de publieke investeringen in private activiteiten binnen de kader van de regelgeving blijven (idem).

De vraag aan welke verplichtingen een instelling in dit kader moet voldoen is hiermee ook beantwoord (idem). In het geval er sprake is van een private geldstroom richting publieke activiteiten bestaat overigens vanuit Helderheid en de handreiking geen bezwaar.

12. In het geval dat het centrum onderwijs uitvoert voor de onderwijsinstelling, is het toegestaan om (een deel van) de rijksbijdrage over te maken aan het centrum?

Indien er sprake is van uitbesteding van onderwijs, kan er uitbesteding plaatsvinden. De voorwaarden waaronder de uitbesteding mag plaatsvinden (en dus de rijksbijdrage wordt gebruikt voor de uitbesteding) wordt verwezen naar eerder genoemde notities Helderheid en de handreiking.

Er is sprake van een btw-relevante prestatie van het centrum als tegenover prestaties vergoedingen kunnen worden onderkend. Deze prestatie is belast met btw, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Voor btw-vrijstelling van 'uitbesteding' is (ook) nodig dat het geen 'uitbesteding' wordt genoemd, maar 'doorsluizen van de bekostiging'. Natuurlijk moet dat dan ook zo worden omschreven in de overeenkomst tussen 'uitbesteder' en 'inbesteder'.

Vestigingsplaatsbeginsel

13. In de centra is er sprake van regulier onderwijs dat wordt gegeven op andere locaties dan de primaire vestigingsplaats. Volgens de regelgeving kan dit tot een maximum van studiepunten, wat in een aantal gevallen minder is dan wordt voorzien in het centrum (bijvoorbeeld wanneer het gehele 3e en 4e jaar wordt gegeven in het centrum). Er is dus concreet de vraag om ontheffing te krijgen van het vestigingsplaatsbeginsel.

Het is mogelijk voor een onderwijsinstelling om een additionele vestigingsplaats aan te vragen. Voor elke locatie dient een aanvraag aan OCW te worden gezonden.

Overige aandachtspunten

14. Is het centrum vennootschapsbelastingplichtig (indien een coöperatieve vereniging en BV). Zo ja, kan de investeringsbijdrage verschillend naar jaren worden toegerekend?

Centra zijn voor hun commerciële werkzaamheden VPB-plichtig (er moet dus VPB worden afgedragen over de winst en btw over de omzet). Het is dan overigens ook mogelijk om de inkoop-btw af te trekken van de belasting. Centra in de vorm van een BV, NV of coöperatieve vereniging zijn integraal VPB- en btw-plichtig.

De vraag van het Centrum over de toerekening van de investeringsbijdrage verwijst naar de afdracht naar de VPB-belasting over de winst. Het is niet mogelijk om de investeringsbijdrage over verschillende jaren toe te rekenen, aangezien deze in 2011 is toegekend. De afgedragen VPB is echter niet 'verloren'. Een gestyleerd rekenvoorbeeld als toelichting. Stel in 2012 wordt een investeringssubsidie ontvangen van € 100.000,-, maar nog niet uitgegeven, omdat de plannen nog niet gereed zijn. Als de belastinginspectie niet zou accepteren dat het om een bestemmingsreserve gaat, moet daarover in 2012 € 25.000,- vpb worden afgedragen. Maar als de investering in bv. 2014 wordt gedaan, kan toch nog steeds € 100.000,- worden uitgegeven. Want zo'n uitgave komt neer op draaien van een verlies van € 100.000,-. Dus krijgt het centrum 25% verliescompensatie. Die verliescompensatie van € 25.000,- samen met de € 75.000,- die nog wel in kas is, maken de € 100.000,- weer compleet. De regels voor verliescompensatie zijn ingewikkelder dan in het rekenvoorbeeld.

Uiteraard kan ervoor worden gekozen de uitbetaling van een investeringsbijdrage aan een centrum af te stemmen op de besteding daarvan door het centrum.

15. Is het mogelijk voor een centrum om de ANBI status aan te vragen (algemeen nut beogende instelling), aangezien de giften die daar worden gedaan aftrekbaar zijn.

Een instelling kan een ANBI zijn als ze zich voor minstens 90% inzet voor het algemeen nut. Een instelling die commerciële activiteiten verricht, kan worden aangewezen als een ANBI, als de

activiteiten ondergeschikt zijn en van bijkomende aard. Daarnaast moet de instelling de opbrengsten van de commerciële activiteiten volledig inzetten voor het algemeen belang.

Conclusie

Zoals blijkt uit deze Q&A, zal de beoordeling in veel gevallen afhangen van de feiten en omstandigheden. Naast de Q&A wordt daarom geadviseerd om in de uitwerking voor de fiscale kanten nauw af te stemmen met de belastinginspecteur voor wat betreft het beoordelen van de specifieke casus. Door advies te vragen aan de belastinginspecteur, kunnen ervaringen worden gedeeld, bijvoorbeeld via het Katapult netwerk.