Handreiking btw in de samenwerking tussen Onderwijs en Kinderopvang

Inleiding

Zowel onderwijsinstellingen als kinderopvangorganisaties verrichten btw-vrijgestelde prestaties, namelijk het verzorgen van onderwijs en kinderopvang. Hierdoor hoeven onderwijsinstellingen en kinderopvangorganisaties voor deze prestaties geen btw in rekening brengen en mogen zij de btw op kosten die zij voor hun btw-vrijgestelde prestaties maken niet in aftrek brengen.

Op het moment dat een onderwijsinstelling en een kinderopvangorganisatie samenwerken en in dat kader diensten aan elkaar verlenen of kosten delen, dienen partijen in beginsel btw aan elkaar in rekening te brengen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het uitlenen van personeel door de ene partij aan de andere partij. Doordat partijen deze btw niet in aftrek mogen brengen, werkt de samenwerking kostenverhogend.

De Taskforce samenwerking onderwijs en kinderopvang geeft in zijn advies "*Tijd om door te pakken*[1]" aan dat er praktische btw-oplossingen bestaan om voornoemde btw-druk te voorkomen of te verminderen, maar dat niet altijd helder is wat op dit gebied wel en niet is toegestaan. In deze handreiking worden deze btw-oplossingen geschetst en toegelicht.

In het eerste deel wordt ingegaan op verschillende btw-oplossingen bij een contractuele samenwerking, waarbij de samenstelling van het bestuur van de onderwijsinstelling en het bestuur van de kinderopvangorganisatie niet op elkaar wordt afgestemd. Een andere mogelijkheid is om – al dan niet aanvullend op een contractuele samenwerking – het bestuur van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie door dezelfde personen te laten vormen én de raad van toezicht van beide partijen ook door dezelfde personen te laten vormen. Dit wordt op het niveau van het bestuur en toezicht ook wel een personele unie genoemd. Het tweede deel van deze handreiking gaat verder in op deze samenwerkingsvorm en de voorwaarden waaronder in dat geval een fiscale eenheid kan worden gevormd.

De samenwerkingsvorm in Deel 1 en de samenwerkingsvormen in Deel 2 verschillen op essentiële punten:

- De samenwerkingsvorm in Deel 1 ziet enkel op hetgeen in een overeenkomst is geregeld. Dat maakt dat de samenwerking van nature is begrensd en telkens expliciet moet worden aangepast bij op-/afschaling en wijziging. De samenwerkingsvormen in Deel 2 zijn in dat opzicht structureler van aard;
- De samenwerkingsvorm in Deel 1 is een samenwerking op deelgebieden/locaties, terwijl de samenwerkingsvormen in Deel 2 zien op de gehele organisaties, waarbij eenheid op het niveau van bestuur en toezicht wordt geschept; en
- De btw-oplossing in Deel 2 vereist een duurzame organisatorische en financiële inkleding, maar leidt tot flexibiliteit in de operationele activiteiten.

Omdat btw-heffing aansluit bij de feiten en omstandigheden van het concrete geval verdient het aanbeveling dat onderwijsinstellingen en/of instellingen van kinderopvang aan de

[1] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2017/03/27/advies-taskforce-samenwerking-onderwijs-en-kinderopvang

competente btw inspecteur vragen of de wijze waarop zij hun samenwerking vormgeven leidt tot btw-heffing.

In het vervolg van deze handreiking ligt de focus op de inzet van personeel, omdat die inzet doorgaans de "btw-druk" veroorzaakt.

DEEL 1: contractuele samenwerking, waarbij de samenstelling van het bestuur en de raad van toezicht van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie niet op elkaar wordt afgestemd

1. Het uitlenen van personeel/medewerkers voor zowel de onderwijsinstelling als de kinderopvangorganisatie laten werken.

   Wanneer medewerkers in twee sectoren gaan werken, worden zij vaak door de ene partij aan de andere partij uitgeleend. Er is sprake van uitlening van personeel als een ondernemer (de uitlener) personeel ter beschikking stelt aan een andere ondernemer (de inlener) en het personeel onder toezicht of leiding van de inlener staat. Dit is in principe een btw-belaste prestatie, onafhankelijk van het feit of de inlener/uitlener een onderwijsinstelling of kinderopvangorganisatie is. Er zijn drie opties om personeel voor beide organisaties te laten werken zonder dat dit leidt tot btw-heffing:

   i) Indien er geen vergoeding wordt gevraagd voor het uitlenen van personeel, wordt niet aan btw-heffing toegekomen, omdat een essentieel element ontbreekt, namelijk een vergoeding. **Let op!** Een tegenprestatie in natura vormt voor de btw ook een vergoeding.

   ii) Als de medewerker een arbeidsovereenkomst sluit met zowel de onderwijsinstelling als met de kinderopvangorganisatie is geen sprake van het ter beschikking stellen van personeel en wordt er om die reden niet aan btw-heffing toegekomen. **Let op!** Als de medewerker (ondanks de aanwezigheid van twee arbeidsovereenkomsten) toch wordt uitgeleend, is sprake van een uitleen die in beginsel belast is met btw.

   iii) Ook in sommige andere gevallen is er in feite geen sprake van het uitlenen van personeel, waardoor er niet aan btw-heffing wordt toegekomen. Dit is het geval wanneer de uitlener afspraken maakt met de inlener over de inhoud en kwaliteit van de te verrichten werkzaamheden en hiervoor ook aansprakelijk is (er is sprake van een (onder)aanneming) en de werkzaamheden onder een btw-vrijstelling vallen. In dit geval moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:
      - De partijen hebben een overeenkomst gesloten met een opdracht tot het verrichten van bepaalde werkzaamheden. De opdrachtnemer heeft zich aan de opdrachtgever verplicht om bepaalde werkzaamheden uit te voeren en blijft aansprakelijk voor het resultaat, de inhoud en de kwaliteit van die werkzaamheden;
      - De te verrichten werkzaamheden zijn helder beschreven zodat de aard van de werkzaamheden duidelijk is. Het is niet nodig om de werkzaamheden gedetailleerd te beschrijven;
      - Uit de overeenkomst blijkt dat de opdrachtgever en de opdrachtnemer geen arbeidsovereenkomst, uitzendovereenkomst of enige andere juridisch band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt;
      - Er wordt ook feitelijk zo gehandeld.
      - Op de werkzaamheden is een btw-vrijstelling van toepassing.

2. Kosten voor de gemene rekening

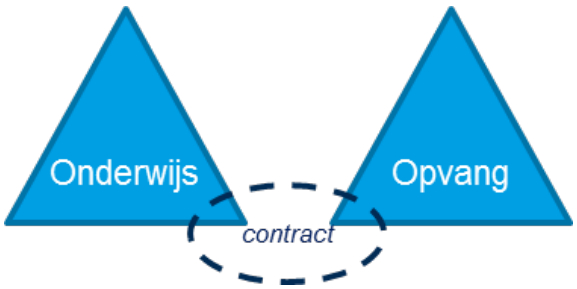
Onderwijsinstellingen en kinderopvangorganisaties die intensief samenwerken kunnen ervoor kiezen om gezamenlijk kosten te maken en deze kosten (en bijbehorende risico's) in een vooraf bepaalde verhouding te delen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het delen van een kopieerapparaat of het inschakelen van één receptioniste voor beide organisaties. Met behulp van het “leerstuk kosten voor gemene rekening” kan de penvoerder de kosten btw-onbelast doorberekenen aan de ondernemers met wie wordt samengewerkt (Besluit van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, aftrek van voorbelasting).

Er is sprake van kosten voor gemene rekening wanneer de kosten volgens een vooraf vaststaande verdeelsleutel (lees: een vast percentage) worden verdeeld over de verschillende partijen. De kosten zijn gemaakt ten behoeve van meerdere ondernemers, maar in eerste instantie worden de kosten door één ondernemer betaald. Deze kosten worden vervolgens door middel van een vooraf overeengekomen verdeelsleutel naar de andere ondernemers omgeslagen. De ondernemer die de kosten betaalt en doorberekent aan de andere ondernemer(s), dient ook zelf een deel van de kosten te dragen. De verhouding waarin kosten voor gemene rekening onder de ondernemers worden verdeeld, dient de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten te weerspiegelen (Hoge Raad, 21 november 2008, nr. 43.930, LJN BC3696).

De vooraf overeengekomen verdeelsleutel voor de kosten kan achteraf niet worden gewijzigd/aangepast. Het is een voorwaarde dat de verdeelsleutel voorafgaand aan de te maken kosten moet zijn overeengekomen. De verdeelsleutel blijft gelden voor de gehele periode dat de gezamenlijkheid bestaat. Ook bij een verlenging van de overeenkomst is het niet mogelijk om de verdeelsleutel aan te passen. De verdeelsleutel kan alleen worden aangepast wanneer er wijzigingen zijn in de ‘gezamenlijkheid’. Dit kan het geval zijn als er nieuwe ondernemers toetreden of ondernemers uittreden. Ook is er sprake van een wijziging in de ‘gezamenlijkheid’ als ondernemers binnen de ‘gezamenlijkheid’ gaan fuseren.

Als het leerstuk kosten voor gemene rekening van toepassing is, hoeft op de doorbelasting van de kosten geen btw in rekening te worden gebracht. Het leerstuk kosten voor gemene rekening gaat er namelijk van uit dat aan die verrekening van kosten geen prestaties ten grondslag liggen en het slechts een zuivere verdeling van kosten betreft.

Schematische weergave van een samenwerkingsmodel behorend bij Deel 1: de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie sluiten een (samenwerkings)overeenkomst en leggen daarin de (samenwerkings)afspraken vast.



DEEL 2: samenwerkingsvormen, waarbij het bestuur van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie een personele unie vormen, alsmede de raad van toezicht van beide partijen

Fiscale eenheid

Een onderwijsinstelling en een kinderopvangorganisatie kunnen onder voorwaarden een fiscale eenheid voor de btw vormen. Als partijen een fiscale eenheid voor de btw vormen worden zij voor de btw aangemerkt als één btw-ondernemer. Hierdoor leiden prestaties die binnen de fiscale eenheid worden verricht niet tot btw-heffing. Het recht op aftrek van btw op kosten wordt op het niveau van de fiscale eenheid bepaald. Met andere woorden, alleen de btw-belaste prestaties die de fiscale eenheid voor derden verricht kunnen recht geven op aftrek van btw op kosten.

Elke partij die onderdeel is van een fiscale eenheid voor de btw is hoofdelijk aansprakelijk voor de btw-schulden van de fiscale eenheid, ongeacht bij welk onderdeel van de fiscale eenheid de btw-schuld is ontstaan. Een aansprakelijkheidstelling is alleen mogelijk indien en voor zover de fiscale eenheid door de inspecteur bij beschikking is vastgesteld. De hoofdelijke aansprakelijkheid blijft gelden tot het moment dat niet meer aan de voorwaarden voor vorming van een fiscale eenheid wordt voldaan én de inspecteur hierover schriftelijk in kennis is gesteld.

Voor het vormen van een fiscale eenheid voor de btw is nodig dat partijen btw-ondernemer zijn en in organisatorisch, financieel en economisch opzicht verweven zijn.

Btw-ondernemerschap

Een kinderopvangorganisatie wordt geacht een btw-ondernemer te zijn.

De onderwijsinstelling is in ieder geval btw-ondernemer voor prestaties die zij – naast het verzorgen van Rijksbekostigd onderwijs – tegen vergoeding verricht, zoals het uitlenen van personeel en het ter beschikking stellen van ruimtes. Dit – al dan niet gedeeltelijke – btw-ondernemerschap is voldoende voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid btw.

In geval een bestuursstichting betrokken is bij de samenwerking (zie samenwerkingsvorm 2. hierna) is het van belang dat ook de bestuursstichting kwalificeert als btw-ondernemer. Hiertoe zal de bestuursstichting prestaties tegen vergoeding moeten verrichten, zoals het tegen vergoeding verrichten van bestuursdiensten voor de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie.

Organisatorische verwevenheid

Van organisatorische verwevenheid is sprake als de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie (en de bestuursstichting) onder één leiding staan. Dit is het geval als partijen onder een gezamenlijke, althans als eenheid functionerende leiding staan, dan wel de leiding van de ene partij in een feitelijk ondergeschikte positie verkeert ten opzichte van de leiding van andere partij.

Financiële verwevenheid

Voor aandelenvennootschappen (zoals een BV) geldt dat ten minste de meerderheid van de aandelen – daaronder begrepen de zeggenschap – (on)middellijk in dezelfde handen moet zijn. Doordat een stichting geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, kan de financiële verwevenheid tussen stichtingen niet op deze wijze worden beoordeeld. Van financiële

verwevenheid tussen stichtingen is sprake indien de ene stichting een mate van zeggenschap heeft in de andere stichting die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap, en de financiële relatie tussen de betrokken stichtingen van dien aard is dat door gebruikmaking van die zeggenschap de financiële posities van deze stichtingen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht.

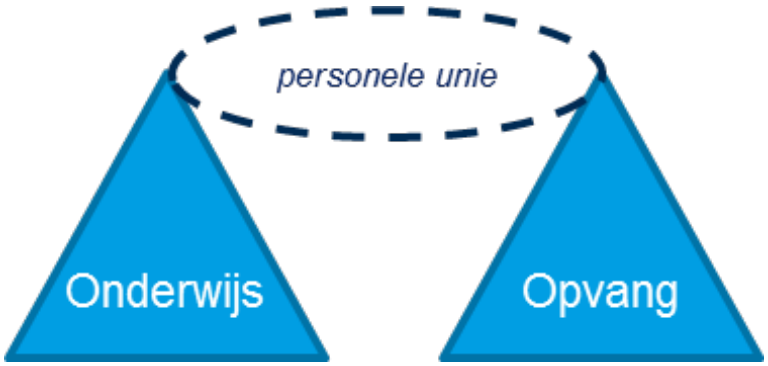
De financiële verwevenheid tussen stichtingen is een individuele toetsing en dient per geval aan de hand van concrete feiten en omstandigheden te worden getoetst.

Economische verwevenheid

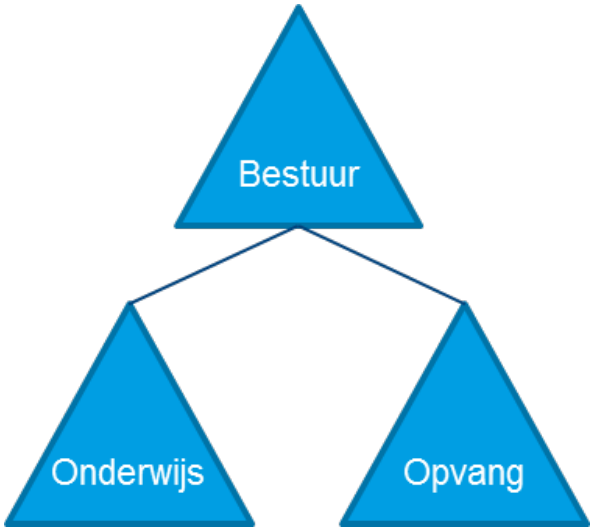
Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake indien de activiteiten van partijen in hoofdzaak (lees: voor min. 50%) strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring, dan wel de activiteiten van de ene partij in hoofdzaak (lees: voor min. 50%) ten behoeve van de andere partij worden uitgeoefend.

Schematische weergave samenwerkingsvormen behorend bij Deel 2 die – mits wordt voldaan aan verwevenheidseisen (feitelijke toets!)- kunnen leiden tot een fiscale eenheid omzetbelasting

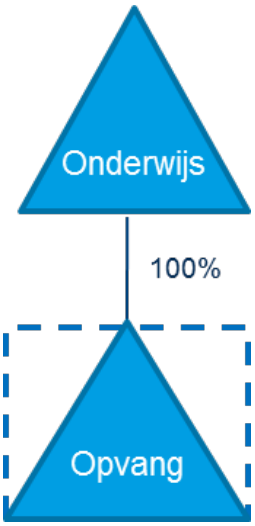
1. Het bestuur van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie wordt door dezelfde personen gevormd. Daarnaast wordt de raad van toezicht van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie door dezelfde personen gevormd.



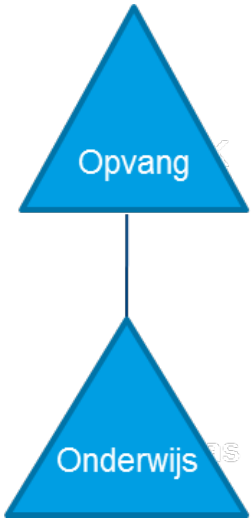
2. De bestuursstichting is als rechtspersoon bestuurder van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie. De raad van toezicht van de bestuursstichting houdt toezicht op het geheel aan beheer- en bestuursactiviteiten van het bestuur van de bestuursstichting, ook binnen de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie.



3. De onderwijsinstelling is als rechtspersoon bestuurder van de kinderopvangorganisatie. De raad van toezicht van de onderwijsinstelling houdt toezicht op het geheel aan beheer- en bestuursactiviteiten van het bestuur van de onderwijsinstelling, ook binnen de kinderopvangorganisatie.
   In deze samenwerkingsvorm is het mogelijk dat de kinderopvangorganisatie wordt voortgezet in de rechtsvorm van een stichting, maar ook in de rechtsvorm van bijv. een BV.



4. De kinderopvangorganisatie is als rechtspersoon bestuurder van de onderwijsinstelling (dit is in beginsel voor openbaar onderwijs een minder praktische variant, vanwege inrichtingsvoorschriften vanuit de onderwijswetgeving). De raad van toezicht van de kinderopvangorganisatie houdt toezicht op het geheel aan beheer- en bestuursactiviteiten van het bestuur, ook binnen de onderwijsinstelling.



* * *