



Omzetbelasting. Ter beschikking stellen van personeel

*Besluit van 14 december 2018,
nr. 2018-22809, Stcrt. 2018, nr. 68656
Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, stcrt. nr. 57. Het besluit is aangepast aan sinds 2007 verschenen relevante jurisprudentie. Het besluit bevat een aantal (beleidsmatige) aanwijzingen. Er zijn ook enkele tekstuele wijzigingen aangebracht.

1. Inleiding

Dit besluit gaat over de toepassing van de Wet op de omzetbelasting 1968 op het ter beschikking stellen van personeel. Die prestatie is in beginsel onderworpen aan de btw-heffing¹. In dit besluit is nader toegelicht en verduidelijkt wanneer bij het ter beschikking stellen van personeel een btw-vrijstelling geldt dan wel wordt goedgekeurd dat btw-heffing achterwege mag blijven. In de gevallen waarin btw-heffing achterwege mag blijven, dient te worden gehandeld als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen aanspraak op aftrek van voorbelasting.

In dit besluit is in onderdeel 3.2 (structurele terbeschikkingstelling van personeel in de sociaal-culturele sector) als voorwaarde voor toepassing van de goedkeuring toegevoegd dat de uitlener zich moet kunnen beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

Verder zijn situaties benoemd waarin het ter beschikking stellen van personeel als nauw samenhangend met een vrijgestelde (hoofd)prestatie kan zijn vrijgesteld.

Omdat inmiddels op grond van post b 25 van bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 de prestaties die worden verricht op grond van artikel 7 van de Participatiewet (tot 1 januari 2015 de Wet werk en bijstand) zijn vrijgesteld van btw-heffing is de aanwijzing vervallen die vooruitlopend op deze aanpassing in onderdeel 3.2 was gegeven.

In onderdeel 4.4 is het begrip "tijdelijk" verduidelijkt in de goedkeuring die is getroffen voor het buiten de btw-heffing laten van de uitleen van anios (artsen niet in opleiding tot specialist). Omdat niet alle anios daadwerkelijk een specialistenopleiding gaan volgen, is de goedkeuring beperkt tot één jaar te rekenen vanaf de datum van eerste indiensttreding na afstuderen.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

bijlage B: de bij het uitvoeringsbesluit behorende bijlage B

btw: omzetbelasting

btw-richtlijn: BTW-richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347)

inlener: ondernemer die personeel inleent

uitlener: ondernemer die personeel uitleent

uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

2. Algemeen

Het ter beschikking stellen van personeel vindt onder verschillende aanduidingen plaats (detacheren, uitleenen, ter beschikking stellen). In het kader van dit besluit wordt eronder verstaan de situatie waarin de uitlener personeel ter beschikking stelt aan de inlener waarbij dat personeel onder toezicht of leiding van de inlener arbeid verricht. Ook als het personeel over specifieke vakkennis beschikt, al dan niet gecombineerd met de specifiek aan het desbetreffende beroep gekoppelde verantwoordelijkheid,

¹ Zie ook HR 11 augustus 2017, nr. 15/03805, ECLI:NL:HR:2017:1606.



kan het onder toezicht of leiding van de inlener staan.

De Hoge Raad heeft in juni 2014 twee arresten gewezen over de toepassing van de btw-vrijstelling voor werkzaamheden van verpleegkundigen². De werking van deze arresten blijft niet beperkt tot de medische sector maar strekt zich uit tot alle economische sectoren. Voor het onderscheid tussen het ter beschikking stellen van personeel en een andere prestatie sluit de Hoge Raad in deze arresten aan bij de overeengekomen werkzaamheden. Om die reden kan voor het onderscheid tussen het ter beschikking stellen van personeel en een andere (mogelijk vrijgestelde) dienst in beginsel worden aangesloten bij het voorwerp van de overeenkomst en (als werknemers de opdracht uitvoeren) het werkgeversgezag over het ter beschikking gestelde personeel. Dit betekent dat geen sprake is van het ter beschikking stellen van personeel als

- tussen partijen een overeenkomst tot opdracht³ tot het verrichten van bepaalde werkzaamheden wordt gesloten
- waarin de aard van de te verrichten werkzaamheden duidelijk wordt beschreven terwijl
- uit de overeenkomst blijkt dat tussen de opdrachtgever en de opdrachtnemer geen arbeidsovereenkomst of uitzendovereenkomst bestaat of enige andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat en
- partijen feitelijk handelen conform hetgeen zij zijn overeengekomen.

In dit besluit komen achtereenvolgens aan de orde het ter beschikking stellen van personeel

- a. in de sociaal-culturele sector (onderdeel 3);
- b. in de gezondheidssector (onderdeel 4);
- c. in de onderwijssector (onderdeel 5);
- d. aan zogenoemde euregio's (onderdeel 6);
- e. in het kader van herstructurering van publiekrechtelijke lichamen (onderdeel 7);
- f. ter bevordering van arbeidsmobiliteit (onderdeel 8).

3. Ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector

3.1. Algemeen

In onderdeel 3.2 is goedgekeurd dat onder voorwaarden het structureel ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector buiten de btw-heffing kan blijven. In onderdeel 3.3 is een goedkeuring opgenomen voor het buiten de btw-heffing laten van het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de WMO en de Jeugdzorg.

3.2. Structureel ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector

Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij het structureel ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector btw-heffing achterwege blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld door een uitlener die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- b. het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld aan een inlener die voor de prestaties waarvoor het betrokken personeelslid wordt ingezet een beroep kan doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- c. de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor onbepaalde tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (de formele werkgever) sluit. Die moet zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. 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 van het personeelslid erop is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt;

² HR 13 juni 2014, nr. 13/05580, ECLI:NL:HR:2014:1375 en HR 13 juni 2014, nr. 12/02960, ECLI:NL:HR:2014:1374.

³ Het Burgerlijk Wetboek omschrijft de overeenkomst tot opdracht in artikel 7:400 als "een overeenkomst waarbij de ene partij zich jegens de andere partij verbindt anders op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitvoeren van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken".



- d. de inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin het personeelslid, nadat hij eerst enige tijd uitsluitend voor de uitlener werkzaam is geweest, voor een deel van dan wel voor de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere ondernemer ter beschikking wordt gesteld;
- e. het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer verrichten. Ook als het personeelslid bij meer dan één ondernemer feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven als het personeelslid structureel bij die andere in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(s) werkzaam is. Als een personeelslid echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende ondernemers zijn werkzaamheden uitvoert, kan btw-heffing niet achterwege blijven voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid;
- f. op het betrokken personeelslid moet de CAO van toepassing zijn die geldt voor de ondernemer(s) waar hij feitelijk zijn werkzaamheden uitvoert;
- g. 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 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 heffing van omzetbelasting;
- h. bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) 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 c t/m h vermelde voorwaarden is dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder h 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 (onder c t/m g genoemde) voorwaarden is voldaan. Als aan één van de voorwaarden niet is voldaan dan hoeft dat niet zonder meer te betekenen dat voor het ter beschikking stellen van een 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 is voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid dan 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 personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing over het ter beschikking stellen van het personeelslid. Dat is echter anders als 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 personeelslid. Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de hiervóór onder h geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor de terbeschikkingstelling van het personeelslid btw is verschuldigd.

Als vanaf het begin van de terbeschikkingstelling is voldaan aan de hiervóór genoemde 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.

3.3. De niet structurele terbeschikkingstelling van personeel in het kader van de WMO/Jeugdzorg

Met ingang van 1 januari 2015 kent de wet vrijstellingen voor WMO-zorg (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 3^e, van de wet) en Jeugdzorg (artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet in samenhang met artikel 7, tweede lid, onder a, van het uitvoeringsbesluit en de posten b 15, onderdeel a en b 30 van bijlage B bij dat besluit). Deze vrijstellingen zijn gebaseerd op artikel 132, lid 1, letter g en letter h, van de btw-richtlijn. Op grond van de btw-richtlijn kunnen nauw met het verlenen van WMO-zorg en Jeugdzorg samenhangende prestaties zijn vrijgesteld. Onder omstandigheden kan het uitlenen van personeel als een dergelijke nauw samenhangende prestatie worden aangemerkt.

Vooruitlopend op wetgeving en met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.



Goedkeuring

Ik keur – met terugwerkende kracht tot 1 januari 2015 – onder voorwaarden goed dat het ter beschikking stellen van personeel in het kader van het verlenen van WMO-zorg c.q. Jeugdzorg wordt aangemerkt als een van btw vrijgestelde dienst. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- de uitlener past voor zijn primaire activiteiten de vrijstelling toe van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 3^e, of artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet;
- de inlener zet het personeelslid in voor prestaties als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 3^e, of artikel 11, eerste lid, onderdeel f van de wet;
- de terbeschikkingstelling van het personeelslid is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties; en
- de terbeschikkingstelling van het personeelslid strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen.

Aangenomen kan worden dat aan voorwaarde d. 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 reden is om de vrijstelling 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.

4. Ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector

4.1. Algemeen

Het ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector kan onder bepaalde voorwaarden buiten de btw-heffing blijven. Ook hier wordt een onderscheid gemaakt tussen het structureel ter beschikking stellen van personeel (onderdeel 4.2.) en het ter beschikking stellen van personeel als nauw samenhangende dienst (onderdeel 4.3).

4.2. Structureel ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector

Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij het structureel ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector btw-heffing achterwege blijft.

Voorwaarden

- het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld door een uitlener die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, f of g, van de wet;
- het personeelslid moet ter beschikking worden gesteld aan een inlener die voor de prestaties waarvoor het betrokken personeelslid wordt ingezet een beroep kan doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, f, g of o, van de wet;
- de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor onbepaalde tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (de formele werkgever) sluit. Die moet zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. 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 van het personeelslid erop is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt;
- de inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin een personeelslid, nadat hij eerst enige tijd uitsluitend voor de uitlener werkzaam is geweest, voor een deel dan wel voor de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere ondernemer ter beschikking wordt gesteld;
- het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer verrichten. Ook als een personeelslid bij meer dan één ondernemer feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven als het personeelslid structureel bij die andere in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(s) werkzaam is. Als een personeelslid echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende ondernemers zijn werkzaamheden uitvoert,



- kan btw-heffing niet achterwege blijven voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid;
- f. op het betrokken personeelslid moet een CAO dan wel een generieke rechtspositieregeling van toepassing zijn die geldt voor instellingen(en)/ondernemer(s) die een beroep kunnen doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, f, g of o, van de wet;
 - g. de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelslid. Het berekenen van een redelijke kostenvergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als uitlener vormt geen belemmering om 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 heffing van omzetbelasting;
 - h. bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) 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 c t/m h vermelde voorwaarden is dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder h 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 (onder c t/m g genoemde) voorwaarden is voldaan. Als aan één van de voorwaarden niet is 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 is voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid dan 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 personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing over het ter beschikking stellen van dat personeelslid. Dat is echter anders als 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 personeelslid. Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de hiervóór onder h geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor de terbeschikkingstelling van het personeelslid btw is verschuldigd.

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

4.3. De niet structurele terbeschikkingstelling van personeel in het kader van het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen

De wet kent naast de vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen (artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet) ook een vrijstelling voor de nauw met die prestatie samenhangende diensten.

Het ter beschikking stellen van personeel door de uitlener is onder voorwaarden aan te merken als een nauw met de hoofdprestatie van die uitlener samenhangende dienst.

Voorwaarden

- a. de uitlener past voor zijn primaire activiteiten de vrijstelling toe van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet;
- b. de inlener zet het personeelslid in voor prestaties als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet;
- c. de terbeschikkingstelling van het personeelslid is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties; en
- d. de terbeschikkingstelling strekt er niet in hoofdzaak toe extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen.



Angenomen kan worden dat aan voorwaarde d. 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 reden is om de vrijstelling 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.

4.4. (Tijdelijke) terbeschikkingstelling van personeel in het kader van een medische beroepsopleiding

Het komt voor dat personeel in het kader van een medische beroepsopleiding tijdelijk bij een (andere) instelling in de gezondheidssector werkt. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan artsen in opleiding tot specialist (zgn. anios) en aan personen die een opleiding volgen tot operatieassistent, verpleegkundige of ziekenverzorgende.

Ook artsen die na hun afstuderen (nog) geen opleidingsplaats kunnen vinden voor hun opleiding tot specialist (zogenoemde anios/artsen niet in opleiding tot specialist) worden soms uitgeleend aan een (andere) instelling in de gezondheidssector. In de praktijk blijkt dat niet alle anios daadwerkelijk een specialistenopleiding gaan volgen. Om die reden wordt de periode waarvoor een goedkeuring voor deze doelgroep wordt getroffen, beperkt tot één jaar.

Met toepassing van artikel 63 van de AWR tref ik de volgende goedkeuringen.

Goedkeuring

Ik keur goed dat btw-heffing achterwege blijft als personeel in het kader van een medische beroepsopleiding tijdelijk wordt uitgeleend aan een (andere) instelling in de gezondheidszorg.

Goedkeuring

Ik keur goed dat btw-heffing gedurende een periode van één jaar vanaf de datum van eerste indiensttreding na hun afstuderen achterwege blijft op het uitlenen aan een (andere) instelling in de gezondheidszorg van artsen die in afwachting zijn van een opleidingsplaats voor een verdere specialisatie (zogenoemde anios).

5. Terbeschikkingstelling van personeel in de onderwijssector

5.1. Algemeen

Het tegen vergoeding ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector kan onder bepaalde voorwaarden buiten de btw-heffing blijven. Dat is het geval

- bij het structureel ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel (onderdeel 5.2);
- als sprake is van een nauw met het onderwijs samenhangende dienst (onderdeel 5.3);
- bij het tijdelijk ter beschikking stellen van personeel voor vakbondsactiviteiten (onderdeel 5.4) en
- bij de terbeschikkingstelling van personeel in het kader van het bevorderen van arbeidsmobiliteit (onderdeel 8.2).

5.2. Het structureel ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel

Met toepassing van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat btw-heffing achterwege blijft bij het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door met name genoemde instellingen van wetenschappelijk onderwijs. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor onbepaalde tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (dat is de formele werkgever) sluit. Die moet zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. 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 van het personeelslid erop 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 inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin het personeelslid, nadat hij eerst enige tijd uitsluitend voor de uitlener werkzaam is geweest, voor een deel dan wel voor de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere ondernemer ter beschikking wordt gesteld;
- c. het personeelslid moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer verrichten. Ook als een personeelslid bij meer dan één ondernemer feitelijk werkzaam is, kan btw-heffing achterwege blijven als het personeelslid structureel bij die andere in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen ondernemer(s) werkzaam is. Als een personeelslid echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende ondernemers zijn werkzaamheden uitvoert, kan btw-heffing niet achterwege blijven voor het ter beschikking stellen van dat personeelslid;
- d. op het betrokken personeelslid moet de CAO van toepassing zijn die geldt voor de ondernemer(s) waar dat 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 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 heffing van omzetbelasting;
- f. bij beëindiging van de relatie tussen de uitlener en de inlener moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) 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 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 is voldaan. Als aan één van de voorwaarden niet is 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 is voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om de terbeschikkingstelling van het personeelslid dan 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 personeelslid. Ook die enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot btw-heffing over het ter beschikking stellen van dat personeelslid. Dat is echter anders als 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 personeelslid. Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de hiervóór onder f geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor de terbeschikkingstelling van het personeelslid btw is verschuldigd.

Als vanaf het begin van de terbeschikkingstelling is voldaan aan de hiervóór genoemde 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.

De instellingen die van deze tegemoetkoming gebruik kunnen maken zijn:

- a. de openbare universiteiten te Leiden, Groningen, Amsterdam, Utrecht, Delft, Wageningen, Eindhoven, Enschede, Rotterdam en Maastricht;
- b. de bijzondere universiteiten te Amsterdam, Nijmegen en Tilburg;
- c. de Open Universiteit te Heerlen;
- d. de levensbeschouwelijke universiteiten:
 - de Protestantse Theologische Universiteit te Kampen;
 - de Theologische Universiteit der Christelijke Gereformeerde Kerken in Nederland te Apeldoorn;
 - de Universiteit voor Humanistiek te Utrecht; en de



Theologische Universiteit (gereformeerd/vrijgemaakt) te Kampen.⁴

5.3. De niet structurele terbeschikkingstelling van onderwijzend personeel

De vrijstelling van btw voor het verzorgen van onderwijs (artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet) geldt ook voor de diensten die daarmee nauw samenhangen.

Het ter beschikking stellen door onderwijsinstellingen van onderwijzend personeel is onder voorwaarden aan te merken als een nauw met het verzorgen van onderwijs samenhangende prestatie.⁵

Er is sprake van een nauw met het verzorgen van onderwijs samenhangende prestatie als:

- a. de uitlenende onderwijsinstelling voor zijn hoofdprestatie de vrijstelling toepast van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet;
- b. de inlener het personeelslid inzet voor prestaties als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet;
- 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 zijn⁶; en
- 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 de heffing van btw zijn onderworpen.

Aangenomen kan worden dat aan voorwaarde d. is voldaan als de vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeelslid beperkt blijft tot de brutoloonkosten van dat betrokken 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. De terbeschikkingstelling is onontbeerlijk voor het verzorgen van onderwijs.

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 met de beslissing in het CITO-arrest 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.⁷

ad d. De terbeschikkingstelling strekt niet in hoofdzaak tot het verkrijgen van extra opbrengsten

Met betrekking tot deze voorwaarde heeft het Hof Den Haag⁸ vastgesteld dat de terbeschikkingstelling van leraren door het Horizon College onder de daar genoemde omstandigheden er niet in hoofdzaak toe strekt haar extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die aan heffing van btw zijn onderworpen.

⁴ De Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft bij de behandeling van het Belastingplan 2007 een motie verworpen waarin werd verzocht de regeling voor structureel uitlenen van wetenschappelijk personeel ook te laten gelden voor het onderling ter beschikking stellen van personeel door HBO- en MBO-instellingen (Tweede Kamer, vergaderjaar 2006–2007, 30 804, nr. 23, VN 2006/55.7).

⁵ HvJ EU, 14 juni 2007, nr. C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343.

⁶ 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.

⁷ Hof den Haag, 28 juni 2013, nrs. 12-00460 en 12-00461, ECLI:NL:GHDHA:2013:3193 en Rechtbank Den Haag, 3 mei 2016, nr. AWB-15_8133, ECLI:NL:RBDHA:2016:6247.

⁸ Hof Den Haag, 15 januari 2009, nr. BK08/00212, ECLI:NL:GHSGR:2009:BH2305.



Op grond van deze beslissing ben ik van mening dat een onderwijsinstelling die onderwijzend personeel ter beschikking stelt daarmee in ieder geval niet in hoofdzaak de bedoeling heeft 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 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 (met inachtneming van hetgeen hierover is opgemerkt onder voorwaarde d.).

5.4. Werkzaamheden onderwijzend personeel voor vakbondsorganisatie

In de onderwijssector komt het voor dat personeel in dienst van een onderwijsinstelling tijdelijk werkzaamheden verricht voor een organisatie van overheids- en onderwijspersoneel (hierna: een vakbondsorganisatie).

Onderwijsinstellingen die vervangend personeel inschakelen voor het personeel dat tijdelijk werkzaamheden uitvoert voor een vakbondsorganisatie hebben recht op een vergoeding van de kosten voor dat vervangende personeel. In deze situatie is de onderwijsinstelling geen btw verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangt om (tijdelijk) vervangend personeel aan te trekken. Dit geldt niet als een onderwijsorganisatie de vergoeding ontvangt onafhankelijk van de omstandigheid of een personeelslid (tijdelijk) wordt vervangen. In dat geval is de betrokken onderwijsinstelling over de ontvangen vergoeding btw verschuldigd.

6. Structureel ter beschikking stellen van personeel door publiekrechtelijke lichamen aan euregio's

Om grensoverschrijdende samenwerking op regionaal gebied te bevorderen is door de EU een kaderovereenkomst vastgesteld. Op basis van die kaderovereenkomst heeft Nederland met België en Duitsland afspraken gemaakt om tot samenwerking te komen. Naast de samenwerking op privaatrechtelijke basis kan grensoverschrijdende samenwerking ook vorm worden gegeven door middel van bestuursafspraken, gemeenschappelijke organen of openbare lichamen met rechtspersoonlijkheid. Op dit moment zijn er meerdere gestructureerde vormen van samenwerking. De activiteiten van deze samenwerkingsverbanden (verder te noemen: euregio's) zijn onder meer toerisme, recreatie, economie, verkeer, cultuur en welzijn. Daarnaast zijn alle euregio's ingeschakeld bij de uitvoering van het communautaire initiatief INTERREG, een subsidieprogramma van de Europese Unie dat beoogt door regionale grensoverschrijdende samenwerking de sociaal-economische structuur van de grensgebieden te verbeteren. De organisatie en de structuur van de euregio's is divers. Sommige euregio's zijn informeel van aard, andere euregio's zijn privaatrechtelijk vormgegeven en weer andere euregio's zijn publiekrechtelijk georganiseerd of hebben het voornemen zich zo te organiseren.

Een grensoverschrijdend openbaar lichaam kan als publiekrechtelijk rechtspersoon ambtenaren aanstellen dan wel personeelsleden op privaatrechtelijke basis in dienst nemen. Daarbij geldt als hoofdregel dat op het personeel de rechtspositie van toepassing is van het land waar het openbaar lichaam is gevestigd. Voor Nederlands personeel in dienst van een euregio met een zetel in België of Duitsland levert dat problemen op van rechtspositionele aard (sociale zekerheid naar Belgisch of Duits recht, breuk in pensioenopbouw e.d.). Deze rechtspositionele problematiek wordt nu nog opgelost door middel van terbeschikkingstelling van personeel.

Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik goed dat bij de hiervoor bedoelde structurele terbeschikkingstelling van personeel btw-heffing achterwege blijft.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de structurele terbeschikkingstelling van personeel door een publiekrechtelijk lichaam aan een euregio buiten de btw-heffing blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. de terbeschikkingstelling van het personeelslid heeft een structureel karakter;
- b. de arbeidsovereenkomst met dan wel de aanstelling door de formele werkgever geldt voor onbepaalde tijd;



- c. de euregio waar een personeelslid dan wel ambtenaar zijn werkzaamheden gaat uitvoeren, is inhoudelijk betrokken (geweest) bij de sollicitatieprocedure van die persoon;
- d. het personeelslid dan wel de ambtenaar verricht zijn werkzaamheden bij de in de arbeidsovereenkomst genoemde c.a. met de formele werkgever te benoemen euregio;
- e. de vergoeding voor het ter beschikking stellen blijft beperkt tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelslid c.q. de ambtenaar; en
- f. de euregio is verantwoordelijk voor de gevolgen van de beëindiging van de relatie tussen het publiekrechtelijke lichaam dat het personeelslid ter beschikking stelt en de euregio. Het gaat dan om de gevolgen voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) en/of aanstelling(en) met c.q. van de personen die tot de datum van beëindiging van de relatie bij de betrokken euregio werkzaam waren. De hier bedoelde verantwoordelijkheid ziet op de financiële gevolgen voor de euregio van de beëindiging van bedoelde relatie.

Het komt voor dat een euregio haar kennis en personeel ter beschikking stelt voor projectgerelateerde opdrachten. Ook verrichten euregio's adviesdiensten in nieuwe EU lidstaten. Voor het ter beschikking stellen van personeelsleden voor dit soort activiteiten kan geen gebruik worden gemaakt van de goedkeuring.

7. Herstructurering publiekrechtelijke lichamen

Een (her)structurering van publiekrechtelijke lichamen is bijvoorbeeld een gemeentelijke herindeling of het samengaan van publiekrechtelijke lichamen. Bij een dergelijke (her)structurering komt het voor dat personeel dat al in dienst is bij één van de bij de herstructurering betrokken lichamen tijdelijk gaat werken onder verantwoordelijkheid van het nieuwe publiekrechtelijke lichaam. Deze terbeschikkingstelling van personeel vindt vaak plaats om rechtspositionele redenen. Omdat sprake is van een tijdelijke situatie keur ik goed dat onder bepaalde voorwaarden heffing van btw achterwege blijft.

In de hierna volgende onderdelen ga ik nader in op de gevallen waarin en de voorwaarden waaronder de goedkeuring kan worden toegepast. Ik onderscheid daarbij de volgende situaties:

- a. privatisering (onderdeel 7.1);
- b. gemeentelijke herindeling en fusie van waterschappen (onderdeel 7.2);
- c. overige fusies (onderdeel 7.3).

7.1. Privatisering

Bij privatisering van overheidsinstellingen worden privaatrechtelijke organisaties in het leven geroepen die (een deel van) de werkzaamheden van de overheidsinstellingen gaan verrichten. Dat gebeurt met behulp van personeel dat in dienst is bij die overheidsinstellingen. De nieuwe privaatrechtelijke organisatie neemt het daarna nieuw aan te trekken personeel rechtstreeks in dienst. Na verloop van tijd is dan de situatie bereikt dat de bij die organisatie werkzame personeelsleden ook daadwerkelijk bij die organisatie in dienst zijn. Omdat sprake is van een tijdelijke situatie keur ik op grond van artikel 63 van de AWR goed dat btw-heffing achterwege blijft bij de doorberekening van de brutoloonkosten van het door de overheidsinstellingen ter beschikking gestelde personeel.

Goedkeuring

Ik keur goed dat heffing van btw achterwege blijft bij de doorberekening van de brutoloonkosten van door een overheidslichaam ter beschikking gesteld personeel aan een privaatrechtelijke organisatie in het kader van privatisering. Ik verbind hieraan de voorwaarde dat laatstbedoelde organisatie het nieuw aan te trekken personeel rechtstreeks in dienst neemt.

7.2. Gemeentelijke herindeling en fusie van waterschappen

Gemeenten die zijn betrokken bij een gemeentelijke herindeling stellen vaak onderling personeel ter beschikking tijdens de periode die voorafgaat aan de herindeling. De gemeenten brengen elkaar daarvoor de brutoloonkosten van dat personeel in rekening. De terbeschikkingstelling eindigt gewoonlijk op het moment dat de herindeling een feit is omdat de betrokken personen dan in dienst zijn bij de nieuw gevormde gemeente. Een vergelijkbare situatie kan zich ook voordoen bij waterschappen die zijn betrokken bij een fusie. Hier is sprake van een tijdelijke situatie. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik goed dat btw-heffing achterwege blijft bij de hiervoor bedoelde vormen van terbeschikkingstelling van personeel.

Goedkeuring

Ik keur goed dat geen btw wordt geheven over het onderling ter beschikking stellen van personeel door gemeenten die zijn betrokken bij een gemeentelijke herindeling. Dat kan vanaf de datum waarop



het herindelingsadvies met betrekking tot een wijziging van de gemeentelijke indeling door provinciale staten is vastgesteld. Het ter beschikking stellen van personeel tussen waterschappen die bij een fusie zijn betrokken, blijft buiten de heffing van btw vanaf het moment dat het ontwerpbesluit voor de fusie voor een ieder ter inzage ligt.

De goedkeuring is niet (meer) van toepassing

- a. vanaf het moment waarop blijkt dat de gemeentelijke herindeling dan wel de voorgenomen fusie tussen de waterschappen niet doorgaat;
- b. voor zover en zodra blijkt dat een gemeente die of waterschap dat personeel van een andere gemeente c.q. ander waterschap heeft ingeleend dan wel aan een andere gemeente c.q. ander waterschap ter beschikking heeft gesteld, geen deel gaat uitmaken van de te vormen nieuwe gemeente c.q. het nieuw te vormen waterschap.

Voor deze situaties geldt dat de goedkeuring nog gedurende een periode van 12 maanden mag worden toegepast na het moment waarop deze in beginsel eindigt omdat bijvoorbeeld de herindeling of fusie niet doorgaat. Met deze aanvullende tegemoetkoming kan gedurende een overgangperiode een oplossing worden gezocht voor de gevolgen van het niet doorgaan van de gemeentelijke herindeling of fusie (tussen waterschappen) of het uiteindelijk niet opgaan in een nieuw te vormen gemeente of in een nieuw te vormen waterschap.

7.3. Overige fusies

Fusies komen ook voor bij andere (semi-)overheidsinstanties en bij ondernemers die voor hun primaire prestaties geen btw zijn verschuldigd. Te denken valt aan het samengaan van brandweerkorpsen, van GGD-en, verpleeginrichtingen, ziekenhuizen, onderwijsinstellingen enz. (hierna: de instellingen). In het kader van dergelijke fusies komt het voor dat de instellingen die gaan fuseren aan elkaar personeel ter beschikking stellen. Ook komt het voor dat personeel, in afwachting van de definitieve vaststelling van de personeelsformatie van de na fusie tot stand gekomen instelling, wordt ondergebracht in een afzonderlijke rechtspersoon die zelf niet één van de instellingen is die gaan fuseren. Deze afzonderlijke rechtspersoon stelt vervolgens het bij hem in dienst zijnde personeel ter beschikking aan de instellingen die gaan fuseren. Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik goed dat in de hiervoor bedoelde situaties geen btw-heffing plaatsvindt.

Goedkeuring

Voor zover het ter beschikking stellen van personeel plaatsvindt in het kader van een fusie bij andere (semi-)overheidsinstanties dan bedoeld in de onderdelen 7.1 en 7.2 van dit besluit en bij ondernemers die voor hun primaire activiteiten geen btw zijn verschuldigd, keur ik goed dat heffing van btw achterwege blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. de fuserende instellingen kunnen aantonen dat de fusieplannen reëel en kenbaar zijn;
- b. er is sprake van een (tijdelijke) overgangssituatie; en
- c. ten hoogste de brutoloonkosten van de ter beschikking gestelde personeelsleden worden in rekening gebracht.

Voor zover het personeel via een afzonderlijke rechtspersoon ter beschikking wordt gesteld aan de instellingen die gaan fuseren, gelden naast de drie voorwaarden die hiervoor zijn vermeld bovendien de volgende voorwaarden:

- d. de door fusie tot stand gekomen instelling respectievelijk de instellingen die daarin zijn opgegaan, hebben een beslissende invloed gehad bij de werving, de selectie en de indiensttreding van de personeelsleden van de afzonderlijke rechtspersoon;
- e. de arbeidsvoorwaarden waaronder een personeelslid bij de afzonderlijke rechtspersoon in dienst is getreden verschillen, met uitzondering van wachtgeldregeling en pensioenopbouw, niet van de arbeidsvoorwaarden die gelden voor het personeel dat een loondienstverband heeft met de instellingen die gaan fuseren;
- f. het door de afzonderlijke rechtspersoon ter beschikking gestelde personeelslid treedt ook daadwerkelijk en direct bij de door fusie tot stand gekomen instelling in dienst;
- g. de afzonderlijke rechtspersoon voldoet btw ter zake van het ter beschikking stellen van een personeelslid dat niet in dienst is getreden bij de door fusie tot stand gekomen instelling omdat het dienstverband vóór afronding van het fusieproces is verbroken. Dit is anders als ten genoegen van de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt dat beëindiging van het dienstverband van het personeelslid met de afzonderlijke rechtspersoon op initiatief van het desbetreffende personeelslid heeft plaatsgevonden of dat die beëindiging aantoonbaar zijn grond vindt in de aan de nieuw gevormde ondernemer toegekende formatie.

Om in aanmerking te komen voor de goedkeuring moeten de fuserende partijen gezamenlijk een



schriftelijk verzoek richten aan de inspecteur. Die beslist op het verzoek met inachtneming van de hiervoor genoemde voorwaarden. Als een concreet geval daartoe aanleiding geeft, kan de inspecteur in de geest van de hier behandelde regeling aanvullende voorwaarden stellen.

De in dit onderdeel van het besluit gegeven goedkeuring is niet langer van toepassing zodra vaststaat dat de fusie (eventueel ten aanzien van één of enkele van de instellingen die gaan fuseren) geen doorgang vindt. Indien een concreet geval daartoe aanleiding geeft, kan de inspecteur echter nog voor een periode van maximaal 12 maanden toestaan dat de goedkeuring wordt toegepast.

8. Bevordering arbeidsmobiliteit personeel

8.1. Bevordering arbeidsmobiliteit personeel publiekrechtelijke lichamen

Publiekrechtelijke lichamen bevorderen in toenemende mate de arbeidsmobiliteit van hun personeel. Dit doen zij door personeel tijdelijk aan een andere organisatie tegen vergoeding ter beschikking te stellen. Zo kan dat personeel daar kennis en ervaring opdoen.

Het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door een publiekrechtelijk lichaam dat de bevordering van arbeidsmobiliteit als een geïntegreerd onderdeel van zijn personeelsbeleid hanteert, heeft een bijzonder karakter.

Ik keur met toepassing van artikel 63 van de AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat heffing van btw achterwege blijft bij de terbeschikkingstelling van personeel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door een publiekrechtelijk lichaam. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

Voorwaarden

- a. sprake moet zijn van de terbeschikkingstelling van een personeelslid door een publiekrechtelijk lichaam dat de bevordering van arbeidsmobiliteit als een geïntegreerd onderdeel van zijn personeelsbeleid hanteert aan een andere organisatie waar het personeelslid kennis en ervaring kan opdoen;
- b. de terbeschikkingstelling van het personeelslid moet plaatsvinden binnen het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende maatregelen die gelden voor alle werknemers van het betrokken publiekrechtelijke lichaam;
- c. de terbeschikkingstelling van het personeelslid 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 sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit en
 2. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal twaalf maanden zijn;
- d. voorafgaande aan de terbeschikkingstelling moet het betrokken personeelslid ten minste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij de uitlener;
- e. een personeelslid mag maximaal twee keer ter beschikking worden gesteld. Heffing van btw blijft de tweede keer alleen achterwege als het betrokken personeelslid niet aan dezelfde organisatie als bij de eerste keer ter beschikking wordt gesteld;
- f. 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 personeelsleden dan wel door het inlenen van een persoon die ook in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit ter beschikking wordt gesteld;
- g. op de uitlener moet de verplichting rusten het ter beschikking gestelde personeelslid op diens verzoek na een bepaalde periode weer in de eigen organisatie tewerk te stellen;
- h. de vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt 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 heffing van btw kan alleen voor de eerste periode van 12 maanden van terbeschikkingstelling achterwege blijven. Als na die periode dezelfde partijen een nieuwe overeenkomst sluiten waarbij het betrokken personeel opnieuw voor een periode van maximaal 12 maanden ter beschikking wordt gesteld, moet btw in rekening worden gebracht. De goedkeuring is niet van toepassing als achteraf blijkt dat een terbeschikkingstelling langer heeft geduurd dan de afgesproken periode van maximaal



twalf maanden. In dat geval moet het publiekrechtelijk lichaam over de gehele periode van het ter beschikking stellen (dus ook over de eerste twalf maanden) btw voldoen.

8.2. Bevordering arbeidsmobiliteit onderwijspersoneel

Op grond van artikel 63 van de AWR keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat bij het ter beschikking stellen in het kader van bevordering van de arbeidsmobiliteit van personeel dat werkzaam is in de onderwijssector heffing van btw achterwege blijft. Daarbij gelden de volgende voorwaarden.

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 van het personeelslid 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 sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit en
 2. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal twalf 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. Heffing van btw 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 ook 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 op diens verzoek na een bepaalde periode weer in de eigen organisatie tewerk te stellen;
- g. de vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt 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;
- h. het personeelslid is werkzaam in de onderwijssector;
- i. het personeelslid is niet in dienst bij een publiekrechtelijk lichaam;
- j. de goedkeuring ziet uitsluitend op het onderwijspersoneel dat in dienst is van:
 1. de instellingen vermeld in de bijlage behorende bij de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek;
 2. de instituten internationaal onderwijs en onderzoek;
 3. 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 Wet educatie en beroepsonderwijs;
 4. de instellingen die basisonderwijs, voortgezet onderwijs en (voortgezet) speciaal onderwijs verzorgen.

Hierbij geldt de beperking dat de goedkeuring voor het ter beschikking stellen van een personeelslid door de hiervóór onder j. 1 tot en met 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.

9. Ingetrokken regeling

Het besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening besluit.



Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 14 december 2018

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
J. de Blicq
Lid van het managementteam Belastingdienst*