



## Omzetbelasting. Reikwijdte VAVO-arrest bij samenwerkingen

*Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225*

**De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

### 1. Inleiding

De Hoge Raad heeft op 22 januari 2016 het zogenoemde VAVO-arrest gewezen.<sup>1</sup> In het arrest oordeelde de Hoge Raad voor de situatie dat twee onderwijsinstellingen in samenwerking vrijgestelde onderwijsaanboden, onderwijsondersteunende diensten onderdeel kunnen zijn van de btw-vrijgestelde onderwijsprestatie die iedere onderwijsinstelling verricht in het kader van de samenwerking.<sup>2</sup> Het arrest ziet op de toepassing van het zogenoemde leerstuk 'eenheid van prestatie'. In dit besluit wordt nader ingegaan op de reikwijdte van het arrest.

De toepassing van het leerstuk 'eenheid van prestatie' is niet beperkt tot de onderwijssector.

### 2. Toepassing van het VAVO-arrest

Het bijzondere van het VAVO-arrest is dat het leerstuk 'eenheid van prestatie' in de in het arrest beschreven situatie van toepassing wordt geacht op de bijkomstige prestaties die de gezamenlijke uitvoering dienen van de van btw vrijgestelde hoofdprestatie.

Voor deze toepassing van het VAVO-arrest geldt het volgende:

1. De deelnemers verrichten in samenwerking – dat wil zeggen onder gemeenschappelijke naam, onder gemeenschappelijke verantwoordelijkheid en regie en voor gemeenschappelijke rekening – een van btw vrijgestelde prestatie.
2. De prestatie van iedere deelnemer afzonderlijk, als ook de in samenwerking verrichte prestatie, moet onder dezelfde vrijstellingsbepaling van artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 vallen. Een samenwerking waarbij bijvoorbeeld een ziekenhuis (artikel 11, eerste lid, onderdeel c) en een arts (artikel 11, eerste lid, onderdeel g) samenwerken, voldoet niet. Een andere situatie die niet voldoet is die waarbij de ene deelnemer een zorgprestatie (artikel 11, eerste lid, onderdeel c of g) verricht en de andere deelnemer een onderwijsprestatie (artikel 11, eerste lid, onderdeel o).
3. Ondersteunende werkzaamheden die als onderscheiden en zelfstandig moeten worden beschouwd, kunnen samen met de hoofdprestatie van een deelnemer één ondeelbare prestatie vormen. Dat is het geval als de ondersteunende werkzaamheden als bijkomstige prestaties opgaan in de hoofdprestatie van die deelnemer. Een prestatie kan met name als bijkomstig bij een hoofdprestatie worden aangemerkt als deze prestatie voor de modale klant geen doel op zich is maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
4. Voor zover de ondersteunende werkzaamheden nodig en gebruikelijk zijn voor de btw-vrijgestelde prestatie die in samenwerking wordt verricht, maakt het niet uit dat zij behalve de uitvoering van de eigen vrijgestelde hoofdprestatie van een deelnemer ook de uitvoering dienen van dezelfde soort vrijgestelde hoofdprestatie die door de andere deelnemer(s) wordt verricht.
5. Ondersteunende werkzaamheden die niet direct nodig en gebruikelijk zijn voor de btw-vrijgestelde hoofdprestatie van de deelnemer(s) en/of de samenwerking maar die wél door hen worden gebruikt, moeten altijd zelfstandig worden beoordeeld voor de btw-heffing.

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

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

<sup>1</sup> Hoge Raad 22 januari 2016, nr. 14/02281, ECLI:NL:HR:2016:83.

<sup>2</sup> Daarbij blijft in het midden of de samenwerking voor de btw geldt als een zelfstandig ondernemer.



---

Het uitlenen van personeel door de ene deelnemer aan de andere deelnemer valt buiten de reikwijdte van het VAVO-arrest. Deze situatie dient beoordeeld te worden binnen het kader van het besluit van 14 december 2018, nr. 2018-22809, Stcrt. 2018, nr. 68656.

### **3. 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, 9 augustus 2019*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blieck  
Hoofddirecteur Fiscale en juridische Zaken*