



## Omzetbelasting. Ter beschikking stellen van personeel

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 7 juni 2024, nr. 2024-13855

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit is een actualisering van het besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729 (Stcrt. 2022, nr. 18350). In dit besluit is verduidelijkt in welke situaties personeel werkzaamheden kan verrichten bij andere ondernemers zonder btw-heffing, naast het geval dat een btw-vrijstelling of een goedkeuring geldt voor het ter beschikking stellen van personeel. Het (tijdelijke) ter beschikking stellen van personeel in het kader van een medische beroepsopleiding is verduidelijkt. De aanwijzingen in het besluit voor het ter beschikking stellen van personeel als nauwsamenhangende prestatie binnen de onderwijsvrijstelling zijn verduidelijkt. Daarbij zijn enkele voorbeelden opgenomen van werkzaamheden die niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van vrijgestelde onderwijsprestaties.*

### 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-heffing.<sup>1</sup> In dit besluit is nader toegelicht en verduidelijkt wanneer bij de inzet van personeel bij andere ondernemers geen belastbare prestatie is te zien, daarvoor een btw-vrijstelling geldt, of goedgekeurd wordt dat btw-heffing achterwege mag blijven. In de gevallen waarin btw-heffing achterwege mag blijven op basis van een goedkeuring, dient te worden gehandeld als ware sprake van een btw-vrijstelling en bestaat er in zoverre geen recht op aftrek van voorbelasting.

In dit besluit komt ten eerste aan de orde in welke situaties personeel bij andere ondernemers werkzaamheden kunnen verrichten zonder btw-heffing, omdat geen sprake is van een belastbare prestatie tussen ondernemers of de door de werkgever van het personeel verrichte prestatie niet als terbeschikkingstelling van personeel is aan te merken (onderdeel 3). Daarna wordt ingegaan op de mogelijkheid om personeel ter beschikking te stellen zonder heffing van omzetbelasting:

- in de sociaal-culturele sector (onderdeel 4);
- in de gezondheidssector (onderdeel 5);
- in de onderwijssector (onderdeel 6);
- aan zogenoemde euregio's (onderdeel 7);
- in het kader van herstructurering van publiekrechtelijke lichamen (onderdeel 8);
- ter bevordering van arbeidsmobiliteit personeel bij publiekrechtelijke lichamen en in de onderwijssector (onderdeel 9).

### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Awr	Algemene wet inzake rijksbelastingen
bijlage B	Bijlage B behorende bij het uitvoeringsbesluit
brutoloonkosten	het brutoloon, de vakantie-uitkering, de niet van de winst afhankelijke eindejaarsuitkering (13e maand), premies werknemersverzekeringen en de sociale premies en pensioenpremies ten laste van komend van de werkgever alsmede ten laste van de werkgever komende reis- en overige onkostenvergoedingen
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)
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
inlener	ondernemer die personeel inleent
uitlener	ondernemer die personeel uitleent
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
wet	Wet op de omzetbelasting 1968

### 2. Ter beschikking stellen van personeel

Het ter beschikking stellen van personeel vindt onder verschillende aanduidingen plaats (detacheren, uitlenen, 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

<sup>1</sup> Zie ook HR 11 augustus 2017, ECLI:NL:HR:2017:1606.



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, kan het onder toezicht of leiding van de inlener staan.

### **3. Belastbaarheid ter beschikking stellen van personeel**

#### **3.1 Algemeen**

Alvorens geconcludeerd kan worden dat sprake is van een belastbare prestatie in de vorm van het ter beschikking stellen van personeel, moet eerst beoordeeld worden of de terbeschikkingstelling aan btw-heffing is onderworpen. Dat is niet het geval in de volgende situaties:

- op basis van contractuele inrichting van de terbeschikkingstelling (onderdeel 3.2);
- binnen een fiscale eenheid omzetbelasting (onderdeel 3.3);
- binnen het leerstuk kosten voor gemene rekening (onderdeel 3.4).

In onderdeel 3.5 wordt ingegaan op de inzet van personeel bij een andere ondernemer zonder dat deze prestatie als het ter beschikking stellen van personeel is te zien, zoals (onder)aanneming.

#### **3.2 Uitlenen van personeel zonder btw op basis van contractuele inrichting**

In de volgende drie situaties leidt de uitleen of inzet van personeel niet tot btw-heffing op basis van de contractuele inrichting van de terbeschikkingstelling:

- er wordt geen vergoeding in rekening gebracht voor de terbeschikkingstelling van personeel (onderdeel 3.2.1);
- het personeelslid sluit afzonderlijke arbeidsovereenkomsten met meerdere partijen (onderdeel 3.2.2);
- samenwerkende partijen sluiten één gezamenlijke arbeidsovereenkomst met een personeelslid en verdelen de salariskosten die voortvloeien uit deze arbeidsovereenkomst via een zogenaamde pot- of poolovereenkomst (onderdeel 3.2.3).

##### **3.2.1. Er wordt geen vergoeding in rekening gebracht voor het uitlenen van personeel**

Heffing van btw komt pas aan de orde bij een prestatie tegen vergoeding (in geld of in natura). Als partijen de uitleening vormgeven zonder dat een vergoeding in rekening wordt gebracht zal btw-heffing niet aan de orde zijn.<sup>2</sup> Dit is anders als de uitleening van personeel van de ene partij de tegenprestatie vormt voor de uitleening van personeel door de andere partij.

##### **3.2.2 Het personeelslid sluit afzonderlijke arbeidsovereenkomsten met meerdere partijen**

Als het personeelslid werkzaamheden verricht op basis van met verscheidene partijen gesloten arbeidsovereenkomsten is geen sprake van het ter beschikking stellen van personeel door een partij aan (een) andere partij(en) en wordt er om die reden niet aan btw-heffing toegekomen. Als het personeelslid (ondanks de aanwezigheid van meerdere arbeidsovereenkomsten) toch tegen vergoeding wordt uitgeleend door één van de partijen, is sprake van een uitleen die in beginsel belast is met btw.

##### **3.2.3 Pot- of poolovereenkomst**

Samenwerkende partijen sluiten één gezamenlijke arbeidsovereenkomst met een personeelslid en verdelen de brutoloonkosten die voortvloeien uit deze arbeidsovereenkomst via een zogenaamde pot- of poolovereenkomst. De verdeling van de brutoloonkosten van personeel blijft buiten de heffing van btw als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- a. het personeelslid is in dienst bij alle partijen op basis van een gezamenlijke arbeidsovereenkomst;
- b. de brutoloonkosten wordt betaald vanaf een gezamenlijke bankrekening, waarbij de deelnemende partijen ieder een deel van de brutoloonkosten op de gezamenlijke bankrekening storten;
- c. vooraf is vastgelegd voor welk deel de afzonderlijke partijen bijdragen in de brutoloonkosten van het personeel; en
- d. de gemeenschappelijke bankrekening dient niet om gezamenlijk een vermogensrechtelijk voordeel te behalen.

In dat geval is voor de btw geen sprake van een prestatie tegen een vergoeding. Voor de vaststelling dat sprake is van een vergoeding voor een prestatie is namelijk niet alleen nodig dat een betaling

---

<sup>2</sup> Artikel 1 van de wet.



wordt gedaan, maar ook dat tegenover die betaling een handelen of een nalaten als ondernemer kan worden bepaald.<sup>3</sup>

De verrekening van overige kosten dan de brutoloonkosten tussen de partijen is belast. De heffing van btw blijft dan alleen achterwege als deze overige kosten langs de weg van kosten voor gemene rekening worden verdeeld (zie onderdeel 3.4 hierna).

### *3.3 Ter beschikking stellen van personeel binnen een fiscale eenheid*

Door ondernemers van een fiscale eenheid onderling verrichte prestaties zijn niet aan de heffing van btw onderworpen. De terbeschikkingstelling van personeel door en bij ondernemers die deel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid blijft daardoor buiten de heffing van btw.

Natuurlijke personen en rechtspersonen vormen voor de btw een fiscale eenheid als de ondernemingen in financieel, organisatorisch en economisch opzicht met elkaar verweven zijn. Ook moeten de ondernemingen zelfstandige ondernemingen zijn en in Nederland gevestigd zijn.

#### **a. Financiële verwevenheid**

Ondernemingen zijn in elk geval financieel verweven als meer dan 50% van de aandelen, inclusief de zeggenschap daarover, van elk van de ondernemingen direct of indirect in dezelfde handen is. Bij stichtingen is alleen sprake van financiële verwevenheid als de financiële positie van de ene stichting rechtstreeks afhankelijk is van de andere stichting. Of als de financiële handelingen van de ene stichting rechtstreeks van invloed zijn op de andere stichting.

#### **b. Organisatorische verwevenheid**

Ondernemingen zijn organisatorisch met elkaar verweven als zij onder één overkoepelende leiding staan die als eenheid functioneert. Of als de leiding van de ene onderneming feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van de andere onderneming.

#### **c. Economische verwevenheid**

Ondernemingen zijn economisch met elkaar verweven in de volgende twee gevallen:

- De ondernemingen hebben in hoofdzaak hetzelfde economische doel. Bijvoorbeeld als de ondernemingen een gemeenschappelijke klantenkring hebben.
- De ene onderneming oefent voor meer dan 50% aanvullende activiteiten uit voor de andere onderneming. Bijvoorbeeld als een werkmaatschappij haar producten afzet via een verkoopmaatschappij. Ondernemingen zijn ook met elkaar verweven indien zij een niet verwaarloosbare economische relatie met elkaar hebben en wordt voldaan aan de overige verwevenheden.

### **3.4 Leerstuk kosten voor gemene rekening<sup>4</sup>**

In de praktijk komt het voor dat er zich een bepaalde vorm van 'gezamenlijkheid' voordoet tussen partijen, zoals bij het voor gezamenlijke rekening inschakelen van personeel (en/of het gezamenlijke gebruik van bedrijfsmiddelen). Als kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende deelnemers die in eerste instantie door één van hen worden betaald en voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over de andere partijen wordt omgeslagen, terwijl het risico van die kosten allen volgens de overeengekomen verdeelsleutel aangaat, is sprake van het leerstuk kosten voor gemene rekening.<sup>5</sup> Als aan de voorwaarden van dit leerstuk is voldaan, kwalificeert de inzet van gezamenlijk bekostigd personeel bij de deelnemers niet als een belastbare prestatie.

Het leerstuk kosten voor gemene rekening kan per kostenpost (per personeelslid) worden toegepast. Het is dus niet vereist om voor alle gezamenlijke kosten één vooraf vaststaande verdeelsleutel overeen te komen.

#### *Verdeling van de kosten*

Diegene die de kosten betaalt (de zogenoemde penvoerder) en doorberekent aan de andere deelnemers dient ook zelf een deel van de kosten te dragen. De verhouding waarin kosten voor gemene

<sup>3</sup> HR 29 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2461.

<sup>4</sup> Dit onderdeel is overgenomen uit het Besluit 'Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting' van 24 november 2020, nr. 2020-167584 (Stcrt. 2020, nr. 63000).

<sup>5</sup> HR 23 april 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2154.



rekening onder de partijen worden verdeeld, dient de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten te weerspiegelen.<sup>6</sup> Wanneer het leerstuk van de kosten voor gemene rekening van toepassing is, kan de penvoerder de btw die is vermeld op de op zijn naam staande facturen slechts naar rato van zijn eigen financiële bijdrage in aftrek brengen. De deelnemende partijen kunnen naar rato van hun financiële bijdrage de btw die is vermeld op de aan hen gerichte afrekening op grond van artikel 15 van de wet in aftrek brengen.<sup>7</sup> Heffing van omzetbelasting over de afrekening blijft achterwege.

De ter zake van de kosten vooraf overeengekomen verdeelsleutel kan nadien niet gewijzigd en/of aangepast worden aan eventueel gewijzigde feitelijke omstandigheden. Dit vloeit voort uit de voorwaarde dat deze verdeelsleutel voorafgaand aan de te maken kosten moet zijn overeengekomen. De verdeelsleutel blijft gelden voor de gehele periode dat de gezamenlijkheid bestaat. Het is niet mogelijk fluctuaties in het afnemen van de kosten door te berekenen aan de betrokken partijen, zonder aantasting van de toepassing van het leerstuk van de kosten voor gemene rekening voor de rest van de kosten.

### *Wijzigen van de samenwerkingsovereenkomst*

In de praktijk komt het voor dat partijen steeds opnieuw voor een bepaalde periode overeenkomsten aangaan voor de onderlinge verdeling van dezelfde kosten en bij het ingaan van de volgende periode de verdeelsleutel aanpassen. Het is dan niet mogelijk om het leerstuk van de kosten voor gemene rekening toe te passen voor de volgende termijn van de overeenkomst en de dan geldende gewijzigde verdeelsleutel. Dit is alleen anders als zich een wijziging voordoet in de 'gezamenlijkheid'. Hiermee wordt bedoeld dat in geval nieuwe partijen toetreden tot of uittreden uit deze 'gezamenlijkheid', er ruimte bestaat om opnieuw (uiteraard met inachtneming van alle ter zake gestelde voorwaarden) een overeenkomst af te sluiten (met een gewijzigde verdeelsleutel) die leidt tot toepassing van dit leerstuk. Van een wijziging in de 'gezamenlijkheid' is ook sprake in het geval partijen binnen de 'gezamenlijkheid' gaan fuseren.

### **3.5 Onderaanneming**

De Hoge Raad heeft in 2014 twee arresten gewezen over de toepassing van de btw-vrijstelling voor werkzaamheden van verpleegkundigen.<sup>8</sup> 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 ingezette personeel.

Er is geen sprake van het ter beschikking stellen van personeel – maar van onderaanneming – als aan alle onderstaande voorwaarden is voldaan:

- a. tussen partijen is een overeenkomst tot opdracht<sup>9</sup> tot het verrichten van bepaalde werkzaamheden gesloten, waarbij de presterende ondernemer zich tegenover zijn afnemer verbindt bepaalde werkzaamheden uit te voeren waarbij die ondernemer verantwoordelijk is voor het resultaat, de inhoud en de kwaliteit van die werkzaamheden;
- b. de te verrichten werkzaamheden zijn in die overeenkomst zodanig beschreven dat de aard van die werkzaamheden duidelijk blijkt. Het is niet nodig dat de werkzaamheden gedetailleerd zijn beschreven;
- c. 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;<sup>10</sup> én
- d. er wordt ook feitelijk zo gehandeld.

Aan deze voorwaarden kan ook zijn voldaan als de eindverantwoordelijkheid (onder andere voor de kwaliteit van de geleverde zorg of ondersteuning) bij de opdrachtgever blijft.

<sup>6</sup> HR 21 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC3696.

<sup>7</sup> HR 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3365.

<sup>8</sup> HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1375 en HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1374.

<sup>9</sup> 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".

<sup>10</sup> Conform art. 10 Btw-richtlijn. Deze voorwaarde doet er niet aan af, dat de opdrachtnemer bij de uitvoering van zijn werkzaamheden instructies moet opvolgen van (personeel van) de opdrachtgever en hij in voorkomend geval, behoudens eigen opzet of bewuste roekeloosheid, niet aansprakelijk is voor schade die voortvloeit uit het verrichten van de overeengekomen werkzaamheden (HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1375 en HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1374.).



Als op basis van bovenstaande voorwaarden sprake is van een andere prestatie dan het ter beschikking stellen van personeel, dient voor deze prestatie te worden beoordeeld of deze btw-belast dan wel btw-vrijgesteld is.

#### **4. Ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector**

##### **4.1 Algemeen**

In onderdeel 4.2 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 4.3 is een nadere uitleg opgenomen over bepaalde voorwaarden voor de vrijstelling voor het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de Wmo-zorg en de Jeugdzorg.

Bij structureel ter beschikking stellen van personeel (onderdeel 4.2) geldt de goedkeuring voor al het personeel (zowel ondersteunend personeel als zorgpersoneel) dat wordt ingezet voor of bij het verrichten van prestaties waarvoor de inlener een beroep kan doen op de vrijstellingen van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet.

Bij het uitlenen van personeel als nauw samenhangende prestatie binnen de Wmo- en Jeugdzorg (onderdeel 4.3) geldt de vrijstelling alleen als personeel wordt ingezet voor primaire activiteiten die onder dezelfde vrijstelling vallen.

##### **4.2 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 moeten 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;
- 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 van maximaal 5% van de brutoloonkosten 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.

#### **4.3 Uitlenen van personeel als nauw samenhangende prestatie binnen de Wmo- zorg of de Jeugdzorg**

Met ingang van 1 januari 2021 is het ter beschikking stellen van personeel door een ondernemer die Wmo-zorg verleent aan een andere ondernemer die Wmo-zorg verleent, vrijgesteld van btw.<sup>11</sup> Eveneens geldt sinds 1 januari 2021 een wettelijke vrijstelling voor het ter beschikking stellen van personeel door een ondernemer die Jeugdzorg verleent aan een andere ondernemer die dit personeel inzet voor Jeugdzorg.<sup>12</sup> Deze vrijstellingen zijn gebaseerd op artikel 132, lid 1, letter g en letter h, van de btw-richtlijn.

Voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstellingen zijn:

- a. het personeelslid wordt ter beschikking gesteld door een uitlener die voor zijn primaire activiteit onder de wettelijke vrijstelling voor Wmo-zorg of Jeugdzorg valt;
- b. het personeelslid wordt ter beschikking gesteld aan een inlener die voor de prestaties waarvoor het personeelslid wordt ingezet onder dezelfde vrijstelling valt als de primaire activiteiten van de uitlener;
- c. de terbeschikkingstelling van het personeel is onontbeerlijk voor het verrichten van deze vrijgestelde prestaties; en
- d. de terbeschikkingstelling van het personeel 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.

Met de voorwaarde onder c wordt bedoeld dat zonder het ter beschikking stellen van het personeelslid niet hetzelfde niveau of dezelfde kwaliteit van de Wmo- en Jeugdzorg door de inlener kan worden verzekerd. Aangenomen kan worden dat aan voorwaarde onder 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 van maximaal 5% van de brutoloonkosten voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel

<sup>11</sup> Artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 3°, van de wet jo. artikel 7a, vierde lid, van het uitvoeringsbesluit.

<sup>12</sup> Artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet in samenhang met artikel 7, eerste lid, van het uitvoeringsbesluit, de posten b 15, onderdeel a, en b 30 van bijlage B en de algemene aantekeningen bij dat besluit.



werkgever geen reden is om de vrijstelling buiten toepassing te laten. Als de uitlener extra opbrengsten verwerft boven dit percentage dan is de gehele vergoeding belast als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

## **5. Ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector**

### **5.1 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 5.2) en het ter beschikking stellen van personeel als nauw samenhangende dienst (onderdeel 5.3).

Bij structureel ter beschikking stellen van personeel (onderdeel 5.2) geldt de goedkeuring voor al het personeel (zowel ondersteunend personeel als zorgpersoneel) dat wordt ingezet voor of bij het verrichten van prestaties waarvoor de inlener een beroep kan doen op de vrijstellingen van de artikelen artikel 11, eerste lid, onderdelen c, f of g, van de wet.

Het uitlenen van personeel als nauw samenhangende prestatie binnen de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet (onderdeel 5.3) geldt alleen voor zorgpersoneel dat wordt ingezet in het kader van het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen.

### **5.2 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*

- 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 c, f of g, 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 c, f, g of o, 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 moeten 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;
- d. 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;
- e. 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 van maximaal 5% van de brutoloonkosten 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.

### ***5.3. Het uitlenen van personeel als nauw samenhangende prestatie binnen de vrijstelling voor 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 hoofddienst 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.

Met voorwaarde c wordt bedoeld dat zonder het ter beschikking stellen van het personeelslid niet hetzelfde niveau of dezelfde kwaliteit van de zorgprestaties bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de wet door de inlener kan worden verzekerd.

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 van maximaal 5% van de brutoloonkosten 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 boven dit percentage verwerft





dan is de gehele vergoeding belast als met de terbeschikkingstelling in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemers die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

#### **5.4 (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. AIOS) en aan personen die een opleiding volgen tot operatieassistent, verpleegkundige of ziekenverzorgende.

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. Dit is ook het geval wanneer het uitlenen van personeel in het kader van de beroepsopleiding plaatsvindt aan een Medisch Specialistisch Bedrijf (MSB) werkzaam binnen een instelling in de gezondheidszorg.

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

##### *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 van artsen die in afwachting zijn van een opleidingsplaats voor een verdere specialisatie (zogenoemde ANIOS) aan een (andere) instelling in de gezondheidszorg of een MSB werkzaam binnen een instelling in de gezondheidszorg.

### **6. Terbeschikkingstelling van personeel in de onderwijssector**

#### **6.1 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 6.2);
- als sprake is van een nauw met het onderwijs samenhangende dienst (onderdeel 6.3);
- bij het tijdelijk ter beschikking stellen van personeel voor vakbondsactiviteiten (onderdeel 6.4); en
- bij de terbeschikkingstelling van personeel in het kader van het bevorderen van arbeidsmobiliteit (onderdeel 9.2).

#### **6.2 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 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 van maximaal 5% van de brutoloonkosten 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<sup>13</sup>:

- 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 Amsterdam en Groningen;
  - de Theologische Universiteit Apeldoorn te Apeldoorn;
  - de Theologische Universiteit Kampen (gereformeerd/vrijgemaakt) te Kampen;

<sup>13</sup> 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 (K II, 2006–2007, 30 804, nr. 23, VN 2006/55.7).

– de Universiteit voor Humanistiek te Utrecht.

### **6.3 Het uitlenen van personeel als nauw samenhangende prestatie binnen de vrijstelling voor het verzorgen van onderwijs**

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.<sup>14</sup> 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 onderwijsprestaties. De inlener hoeft daarbij niet steeds zelf een onderwijsinstelling te zijn;<sup>15</sup> 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 van maximaal 5% van de brutoloonkosten 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 boven dit percentage 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<sup>16</sup> 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 zijn voldaan als een directeur (met onderwijsbevoegdheid) van een basisschool wordt uitgeleend aan een andere basisschool<sup>17</sup> of een uitgeleend personeelslid leerkrachten van de inlenende onderwijsinstelling vakinhoudelijk ondersteunt en adviseert.<sup>18</sup> Ook kan gedacht worden aan het uitlenen door een school van ambulante begeleiders die kinderen met een functiebeperking in de klas begeleiden. Voorbeelden van werkzaamheden die niet dezelfde kwaliteit van het onderwijs waarborgen zijn ondersteunende werkzaamheden op facilitair, financieel en administratief gebied.

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

Met betrekking tot deze voorwaarde heeft het Hof Den Haag vastgesteld dat de terbeschikkingstelling van leraren door het Horizon College onder de daar genoemde omstandigheden er niet in hoofdzaak

<sup>14</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), ECLI:EU:C:2007:343.

<sup>15</sup> HR 10 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK3786 en Hof den Bosch, 20 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:982.

<sup>16</sup> HR 10 september 2010, eerder aangehaald.

<sup>17</sup> Hof Den Haag, 28 juni 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:3193 en Rechtbank Den Haag, 3 mei 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:6247.

<sup>18</sup> Hof Den Bosch, 20 maart 2015, eerder aangehaald.



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.<sup>19</sup>

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).

#### **6.4 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.

#### **7. 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 sociaaleconomische 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.

<sup>19</sup> Hof Den Haag, 15 januari 2009, ECLI:NL:GHSGR:2009:BH2305.



## 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.

## 8. 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 8.1);
- b. gemeentelijke herindeling en fusie van waterschappen (onderdeel 8.2);
- c. overige fusies (onderdeel 8.3).

### 8.1 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.

### 8.2 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.

### 8.3 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 hiervóór 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 hiervóór 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.

## **9. Bevordering arbeidsmobiliteit personeel**

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

## **9.2 Bevordering arbeidsmobiliteit personeel in de onderwijssector**

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 twaalf maanden zijn;
- c. voorafgaande aan de terbeschikkingstelling moet het betrokken personeelslid ten minste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij de uitlener;
- d. een personeelslid mag maximaal twee keer ter beschikking worden gesteld. 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 en j.2 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.

## **10. Ingetrokken regeling**

Het besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729 (*Stcrt. 2022, nr. 18350*), wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.



---

## 11. Inwerkingtreding en citeertitel

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.
2. Dit besluit kan worden aangehaald als 'Besluit omzetbelasting terbeschikkingstelling personeel'.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 7 juni 2024*

*De Staatssecretaris van Financiën  
namens deze,  
H.G. Roodbeen  
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*



## Vragen en antwoorden inzake het ter beschikking stellen van personeel

### Overeenkomst van opdracht

#### **Vraag 1: Wat betekent het ontbreken van een verhouding van ondergeschiktheid in de voorwaarden bij de overeenkomst tot opdracht?**

Op grond van de btw-regelgeving worden opdrachtnemers niet als btw-ondernemer aangemerkt als zij met hun opdrachtgever een arbeidsovereenkomst of uitzendovereenkomst zijn aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever (vgl. artikel 10 van de btw-richtlijn). Om als btw-ondernemer aangemerkt te worden moet de opdrachtnemer een zekere mate van vrijheid hebben om te bepalen hoe, wanneer, waar en met wie aan de opdracht wordt gewerkt. Dat een opdrachtnemer gehouden is om instructies van de opdrachtgever op te volgen, en dat hij behoudens eigen opzet of bewuste roekeloosheid niet aansprakelijk is voor schade die voortvloeit uit het verrichten van de werkzaamheden, staat er niet aan in de weg dat de werkzaamheden die voortvloeien uit de overeenkomst tot opdracht als btw-ondernemer worden verricht.<sup>20</sup>

### Structureel ter beschikking stellen

#### **Vraag 2: Betekent 'structureel' in het kader van de goedkeuringen ook dat de ter beschikkingstelling op basis van een nulurencontract voor onbepaalde tijd kan plaatsvinden en waarbij het aantal uren dat ten behoeve van de inlener wordt gewerkt, varieert?**

De essentie van de goedkeuringen is dat sprake moet zijn van het structureel feitelijk ter beschikking stellen van personeel waarbij de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever gaat innemen. Dat de ter beschikkingstelling plaatsvindt voor onbepaalde tijd moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (de formele werkgever) heeft. Een terbeschikkingstelling op basis van een nulurencontract voor een variabel aantal uren valt niet onder de bedoelde reikwijdte van de goedkeuring voor structurele terbeschikkingstelling.

#### **Vraag 3: Is de goedkeuring voor structurele ter beschikkingstelling enkel van toepassing per ter beschikking gesteld personeelslid of is de goedkeuring ook van toepassing op een overeengekomen ter beschikkingstelling waarbij steeds verschillende personeelsleden bij het inlener werken?**

De toepassing van de goedkeuring moet voor elk personeelslid afzonderlijk beoordeeld worden. De goedkeuring kan niet worden toegepast op een overeengekomen structurele ter beschikkingstelling waarbij steeds verschillende personeelsleden bij de inlener werken.

#### **Vraag 4: Is sprake van structurele ter beschikkingstelling door de uitlener (de formele werkgever) als een personeelslid met een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde duur aan meerdere inleners ter beschikking wordt gesteld en waarbij sprake is van variabele uren en loonkosten op basis van gewerkte uren of een andere verhouding worden omgeslagen naar de uitlener en de verschillende inleners?**

Nee, de goedkeuring is niet van toepassing wanneer een personeelslid aan meerdere inleners ter beschikking wordt gesteld voor een variabel aantal uren en de kosten op basis van het daadwerkelijk aantal gewerkte uren of een andere verhouding worden omgeslagen over de inleners.

#### **Vraag 4a: Is sprake van structurele ter beschikkingstelling door de uitlener (de formele werkgever) als een personeelslid met een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde duur aan meerdere inleners ter beschikking wordt gesteld?**

Ja, de goedkeuring kan ook van toepassing zijn als één personeelslid structureel aan meerdere inleners ter beschikking wordt gesteld. Voor elke uitleensituaties moet dan worden bepaald of voldaan is aan de voorwaarden van het besluit.

#### **Vraag 5: Is sprake van structurele ter beschikkingstelling als de formele werkgever met het personeelslid een overeenkomst voor onbepaalde tijd sluit voor tenminste 20 uur, terwijl daarnaast met de inlener wordt afgesproken dat voor onbepaalde tijd structureel een variabel aantal uren kan worden ingeleend met een minimum van 1 uur?**

Voor zover een personeelslid voor een vast aantal uren voor onbepaalde tijd ter beschikking wordt gesteld aan de inlener is de goedkeuring van toepassing (zie vraag 3). De goedkeuring is niet van toepassing op het variabele aantal uren dat het personeelslid extra werkt. De vergoeding die de uitlener daarvoor in rekening brengt is btw-belast.

<sup>20</sup> HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1375 en HR 13 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1374.





---

## Betrokkenheid inlener bij sollicitatie

**Vraag 6: Wat moet verstaan worden onder: 'de inlener moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid'? Volstaat een inbreng in bijvoorbeeld de vacaturetekst of de functieomschrijving? Of dient de inlener deel te nemen aan een selectieprocedure?**

De goedkeuring voor structureel ter beschikking stellen van personeel is gebaseerd op het uitgangspunt dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever gaat innemen ten opzichte van het personeelslid. Als het in te lenen personeelslid nog geworven moet worden door de uitlener, veronderstelt dat tenminste dat de inlener meebeslist over de eisen die aan het te werven personeelslid worden gesteld alsmede over de keuze voor de geschikte kandidaat. Zoals de tekst van het besluit aangeeft geldt deze voorwaarde niet voor personeel dat al in dienst van de uitlener is.

## Jeugdzorg

**Vraag 7: Valt jeugdgezondheidszorg ook onder jeugdzorg als bedoeld in de posten b15 en b30 van bijlage B bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting?**

Nee, jeugdgezondheidszorg is geen jeugdzorg. Jeugdgezondheidszorg is de gezondheidszorg voor kinderen en jongeren tussen 0 en 18 jaar. Jeugdgezondheidszorg valt onder onderdeel 5 van het besluit (ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector).

## Arts (niet) in opleiding tot specialist (A(N)IOS)

**Vraag 8: Kan de ter beschikkingstelling van een arts (niet) in opleiding tot specialist (A(N)IOS) langer dan een jaar vrijgesteld plaatsvinden?**

Nee, de goedkeuring van onderdeel 5.4 is beperkt tot een jaar. Het kan wel zo zijn dat de terbeschikkingstelling kan worden gezien als een met ziekenhuiszorg nauw verbonden prestatie zoals bedoeld onderdeel 5.3 van het besluit, indien aan voorwaarden voor de vrijstelling voor deze prestatie is voldaan.