

Btw en combinatiefuncties



Inhoudsopgave

1.	Achtergrondinformatie	3
1.1	Wat is een combinatiefunctie?	3
1.2	Inhoud brochure	3
2.	Btw	3
3.	Btw-gevolgen als een werknemer tegen vergoeding wordt uitgeleend/gedetacheerd	4
4.	Situaties dat btw-heffing achterwege kan blijven	5
4.1	Werknemer wordt gratis (om niet) uitgeleend/gedetacheerd	6
4.2	De dienst van de uitlener kwalificeert als het btw-vrijgesteld verstrekken van wettelijk geregeld onderwijs	7
4.3	Toepassing van het leerstuk 'kosten voor gemene rekening'	8
4.4	Overige mogelijkheden	9
5.	Gelegenheid geven tot sportbeoefening (belast met 6% btw i.p.v. 19%)	10
6	Meer informatie?	12

1 Achtergrondinformatie

Eind 2007 hebben de Ministeries van VWS en OCW, de Vereniging Nederlandse Gemeenten, de Cultuurformatie en NOC*NSF het convenant 'Impuls brede scholen, sport en cultuur' getekend. Deze impuls beoogt de samenwerking te verbeteren tussen partijen die zich bezighouden met opgroeiende kinderen. Deze partijen bestaan onder andere uit gemeenten, scholen en sportinstellingen.

De samenwerking tussen deze partijen wordt bij uitstek vormgegeven door de realisatie van combinatiefuncties. De impuls moet dan ook leiden tot 2.250 fte aan combinatiefuncties, waarvan de helft moet worden gerealiseerd in de sportsector.

1.1 Wat is een combinatiefunctie?

Een combinatiefunctie is een functie waarbij een werknemer in dienst is bij één (formele) werkgever, maar werkzaam is in of voor twee verschillende sectoren. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een werknemer van een sportinstelling die bijvoorbeeld ook sport/gymles verzorgt op een school. Een ander voorbeeld is een werknemer die in dienst is van een gemeente, maar werkzaamheden verricht voor een sportinstelling en een cultuurinstelling. In het algemeen wordt een combinatiefunctie gerealiseerd, doordat een werknemer door zijn (formele) werkgever tegen vergoeding wordt uitgeleend aan de andere partij uit een andere sector.

1.2 Inhoud brochure

In deze brochure wordt u op hoofdlijnen geïnformeerd over de btw-gevolgen die aan de combinatiefuncties zijn verbonden. Daarnaast worden in deze brochure enkele mogelijkheden besproken om de nadelige btw-consequenties zo veel mogelijk te beperken. Alvorens daarop wordt ingegaan, wordt in paragraaf 2 een korte uitleg van de btw gegeven.

2 Btw

Als een instelling (bijvoorbeeld een gemeente, school of sportinstelling) een werknemer tegen vergoeding uitleent aan een andere partij, is de uitlener als uitgangspunt 19% btw verschuldigd over de vergoeding. Het maakt daarbij niet uit of met het uitlenen al dan niet winst wordt gemaakt of wordt beoogd. De uitlener moet de verschuldigde btw afdragen aan de Belastingdienst.

Als de werknemer wordt uitgeleend aan een instelling die diensten verricht waarvoor ook btw is verschuldigd, kan deze instelling de btw die de uitlener in rekening brengt met de verschuldigde btw verrekenen.

Voorbeeld:

Een werknemer wordt door de uitlener uitgeleend aan een instelling die btw-belaste prestaties verricht voor een prijs van € 100 + € 19 btw. De instelling levert een adviesdienst aan een derde voor € 200 + € 38 btw. De instelling moet het btw-bedrag van € 38 aan de Belastingdienst betalen, maar kan het btw-bedrag dat aan hem in rekening is gebracht (€ 19) verrekenen. Per saldo moet de instelling € 19 btw aan de Belastingdienst betalen.

Sportinstellingen, scholen en culturele-instellingen zijn in beginsel geen btw verschuldigd voor de diensten die zij verrichten, omdat zij diensten verrichten waarvoor vaak een wettelijke btw-vrijstelling geldt. Zo geldt bijvoorbeeld een wettelijke btw-vrijstelling voor sportdiensten die sportinstellingen aan hun leden verrichten tegen betaling van een contributie.

Door deze btw-vrijstelling zijn sportinstellingen weliswaar geen btw verschuldigd over de ontvangen contributies, maar daar staat tegenover dat sportinstellingen de btw die de uitlener aan hen in rekening brengt niet kunnen verrekenen. Voor deze instellingen (zoals sportinstellingen) vormt de btw die de uitlener in rekening brengt dus een (extra) kostenpost.

In de volgende paragraaf gaan wij nader in op de btw-gevolgen die verbonden zijn aan de combinatiefuncties in verschillende situaties.

3 Btw-gevolgen als een werknemer tegen vergoeding wordt uitgeleend/gedetacheerd

Zoals gezegd, worden combinatiefuncties in beginsel gerealiseerd doordat een werknemer door zijn formele werkgever (de uitlener) wordt uitgeleend aan de inlener, waarbij de inlener een vergoeding aan de uitlener moet betalen. De vergoeding bestaat dikwijls uit de salariskosten van de werknemer, eventueel nog vermeerderd met een opslag.

Over de vergoeding moet de uitlener 19% btw berekenen en afdragen aan de Belastingdienst. Als de inlener de werknemer gebruikt voor prestaties waarvoor zij btw is verschuldigd, kan de inlener de verschuldigde btw verrekenen met de btw die door de uitlener in rekening is gebracht.

Als de inlener bijvoorbeeld een school of sportinstelling is die de werknemer gebruikt voor btw-vrijgestelde prestaties, kan de inlener de aan hem in rekening gebrachte btw niet verrekenen. Deze btw vormt in dit geval een kostenpost voor de inlener.

Voorbeeld:

Een werknemer wordt door de uitlener uitgeleend aan een sportinstelling die geen btw is verschuldigd voor de diensten die zij aan haar leden verricht. De uitlener stuurt een factuur voor € 100 + € 19 btw. De sportinstelling kan het btw-bedrag van € 19 niet verrekenen en vormt voor haar derhalve een (extra) kostenpost.

Ook een gemeente die een ingeleende werknemer gebruikt voor btw-vrijgestelde prestaties kan de btw die de uitlener in rekening brengt niet verrekenen. Deze btw vormt ook bij de gemeente dan een kostenpost. Als de gemeente de ingeleende werknemer gebruikt voor prestaties waarvoor zij geen btw-ondernemer is (bijvoorbeeld voor een overheidstaak), kan de gemeente de btw die de uitlener in rekening brengt mogelijk declareren bij het BTW-compensatiefonds. Dat is echter op dit moment nog niet duidelijk. De gemeente kan deze btw in ieder geval niet declareren bij het BTW-compensatiefonds als de gemeente de werknemer gebruikt voor een prestatie die btw-vrijgesteld zou zijn als de gemeente voor de prestatie een vergoeding zou hebben bedongen.

Voordelen

- + De inlener heeft in vergelijking met de formele werkgever weinig administratieve werkzaamheden en risico's.
- + Het is makkelijk om gespecialiseerde functionarissen in te huren, zonder langdurige of vaste verplichtingen aan te hoeven gaan.

Nadelen

- De uitlener moet over de in rekening gebrachte vergoeding 19% btw berekenen en aan de Belastingdienst afdragen.
- De inlener kan deze 19% btw mogelijk niet in aftrek brengen.
- De werknemer heeft wellicht weinig binding met de formele werkgever.
- De gezagsverhouding is voor de werknemer niet altijd duidelijk.

4 Situaties dat btw-heffing achterwege kan blijven

Als de inlener de btw die de uitlener in rekening brengt niet kan verrekenen (zoals bij sportinstellingen vaak het geval is) vormt deze btw bij de inlener een kostenpost.

In deze paragraaf treft u op hoofdlijnen enkele situaties aan waarin de uitlener geen 19% btw in rekening hoeft te brengen. In deze situaties wordt de inlener dus niet geconfronteerd met btw die zij niet kan verrekenen.

4.1 *Werknemer wordt gratis (om niet) uitgeleend/gedetacheerd*

In beginsel is het uitlenen van personeel alleen belast met btw als voor deze uitleen een vergoeding wordt ontvangen. In de situatie dat een werknemer door zijn (formele) werkgever gratis wordt uitgeleend, is de werkgever voor het uitlenen geen btw verschuldigd.

De werkgever zal waarschijnlijk wel gecompenseerd willen worden voor de kosten die hij heeft gemaakt bij het uitlenen van de werknemer, bijvoorbeeld voor de salariskosten. Deze compensatie kan worden gerealiseerd doordat de gemeente aan de uitlener een subsidie verstrekt. Als deze subsidie echter moet worden aangemerkt als een vergoeding die de uitlener ontvangt voor het uitlenen van de werknemer, is de uitlener toch weer btw verschuldigd over de 'subsidie'/vergoeding. De gemeente (die de 'subsidie'/vergoeding betaalt) kan deze btw in beginsel niet verrekenen of declareren bij het BTW-compensatiefonds.

Voorbeeld:

Een werknemer wordt door een sportinstelling gratis uitgeleend aan een school. Voor de kosten die de sportinstelling daarvoor maakt, krijgt zij een subsidie van de gemeente van € 1.000. De sportinstelling is in beginsel geen btw verschuldigd voor het uitlenen van de werknemer. Als het bedrag van € 1.000 echter moet worden aangemerkt als de vergoeding die de sportinstelling ontvangt voor het uitlenen van de werknemer, is de sportinstelling 19% btw verschuldigd over € 1.000 (danwel 19/119 als het bedrag inclusief btw is).

Voordelen

- + In beginsel hoeft geen btw in rekening te worden gebracht.
- + Zie onder paragraaf 3

Nadelen/aandachtspunten

- Als sprake is van een subsidie, moeten de subsidievoorwaarden opgesteld en beoordeeld worden.
- Aandachtspunt: de arbeidsrechtelijke aspecten van het uitlenen om niet ; wie draagt bijvoorbeeld het formele werkgeversrisico?
- Zie onder paragraaf 3

Tips en risico's

De subsidievoorwaarden van de gemeente zijn bepalend of de uitlener btw is verschuldigd over de ontvangen subsidie. De subsidie mag niet de vergoeding vormen voor het uitlenen van de werknemer. Wees daarom alert met het gebruik van uitvoeringsovereenkomsten en het definiëren van specifieke prestaties die moeten worden verricht in ruil voor het ontvangen van de 'subsidie'. Ter voorkoming van risico's adviseren wij om de

subsidieovereenkomst door een btw-specialist te laten reviewen. Zonder in te gaan op de wettelijke regelgeving, kan het gratis verrichten van diensten nadelige situaties btw-gevolgen hebben. Wij adviseren daarom om deze situatie door een btw-specialist te laten beoordelen.

4.2 De dienst van de uitlener kwalificeert als het btw-vrijgesteld verstrekken van wettelijk geregeld onderwijs (alleen van toepassing als de inlener een onderwijsinstelling is)

Op basis van de btw-regelgeving geldt een btw-vrijstelling voor (kort gezegd) het geven van wettelijk geregeld bewegingsonderwijs. Voor deze dienstverlening hoeft dus geen btw worden berekend door de school. Dit heeft tot gevolg dat de school de btw die de uitlener in rekening brengt niet kan verrekenen en voor de school dus een kostenpost vormt.

Niet alleen scholen kunnen wettelijk geregeld bewegingsonderwijs verstrekken, maar ook bijvoorbeeld sportinstellingen kunnen dit voor (leerlingen van) scholen verrichten.

Als de dienstverlening van de sportinstellingen derhalve wordt omgevormd van het 'uitlenen van een werknemer' tot 'het geven van bewegingsonderwijs', hoeft de sportinstelling vanwege de btw-vrijstelling geen btw meer te berekenen aan de school. De school (als 'inlener') wordt in deze situatie dus niet meer geconfronteerd met btw die zij niet kan verrekenen.

Voorbeeld:

Een sportinstelling en een school komen overeen dat de sportinstelling wettelijk geregeld bewegingsonderwijs gaat verstrekken aan (leerlingen van) de school. De sportinstelling ontvangt daarvoor een vergoeding van € 100. Vanwege de btw-vrijstelling die geldt voor het verstrekken van wettelijk geregeld bewegingsonderwijs, is de sportinstelling geen 19% btw verschuldigd voor haar dienstverlening.

De dienst van de sportinstelling kan worden aangemerkt als het geven van bewegingsonderwijs als de sportinstelling niet alleen een werknemer ter beschikking stelt aan de school, maar ook:

- De inhoud van het bewegingsonderwijs vaststelt; en
- Verantwoordelijk is voor de inhoud van dit bewegingsonderwijs; en
- Verantwoordelijk is voor de kwaliteit van het bewegingsonderwijs.

Ondersteunende omstandigheden om de dienstverlening te beschouwen als het 'geven van bewegingsonderwijs' zijn:

- De sportinstelling draagt zorg voor de benodigde facilitaire voorzieningen voor het bewegingsonderwijs, zoals een sportaccommodatie en sportmaterialen;
- De sportinstelling geeft het onderwijs voor eigen rekening. Hiervan is sprake als de uitlener/onderwijsverstrekker geen vergoeding krijgt van de school als zij het onderwijs niet hoeft te geven, bijvoorbeeld als er te weinig leerlingen zijn.

Voordelen

- + In beginsel hoeft aan de school geen btw in rekening te worden gebracht
- + Het is makkelijk voor de school om gespecialiseerde functionarissen in te huren, zonder langdurige of vaste verplichtingen aan te hoeven gaan.

Nadelen/aandachtspunten

- In de overeenkomst tussen partijen moeten de taken en verantwoordelijkheden goed worden vastgelegd en uiteraard overeenstemmen met de werkelijkheid.
- De gezagsverhouding is voor de werknemer niet altijd duidelijk.
- De sportinstelling kan btw die in rekening is gebracht in verband met deze diensten niet verrekenen.

Tips en risico's

De inhoud van de overeenkomst en de feitelijke situatie is van belang voor de beoordeling of de dienstverlening aan de school moet worden aangemerkt als het 'uitlenen van personeel' (belast met 19% btw) of als 'het geven van 'wettelijk geregeld bewegingsonderwijs' (btw-vrijgesteld). Om hierover zekerheid te verkrijgen adviseren wij om dat vooraf in overleg met de Belastingdienst af te stemmen.

4.3 Toepassing van het leerstuk 'kosten voor gemene rekening'

De uitlener hoeft eveneens geen btw te berekenen als wordt voldaan aan de voorwaarden van het leerstuk 'kosten voor gemene rekening'. Dit leerstuk is ontwikkeld in de rechtspraak. Toepassing van het leerstuk kosten voor gemene rekening houdt in dat de uitlener mede voor één of meer andere partij(en) in eerste instantie kosten maakt en deze kosten (inclusief bijbehorende risico's) volgens een vooraf overeengekomen vaste verdeelsleutel over zichzelf en de andere partij(en) verdeelt. Als voldaan wordt aan de eisen van het leerstuk, dan vindt er voor de btw geen dienstverlening plaats. Dit heeft tot gevolg dat de uitlener geen 19% btw hoeft te berekenen.

Het leerstuk 'kosten voor gemene rekening' kan alleen toepassing vinden als cumulatief wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- De kosten moeten worden gemaakt voor zowel de formele werkgever zelf (de uitlener) als voor één of meer andere ondernemers, zoals scholen, sportinstellingen en gemeenten. De formele werkgever die de kosten van de werknemer in eerste instantie betaalt, verdeelt het werkelijke bedrag aan kosten zonder winstopslag over zichzelf en de andere ondernemers volgens een vaste verdeelsleutel die vooraf is overeengekomen (in de vorm van een vast percentage van de kosten). Deze verdeelsleutel kan overigens volgens de Belastingdienst niet jaarlijks worden aangepast.
- Ook de werkgeversrisico's, zoals risico's van ziekte en arbeidsongeschiktheid (met inbegrip van naijlende risico's), worden volgens deze vooraf overeengekomen verdeelsleutel verdeeld over de formele werkgever en de andere ondernemers. Met naijlende risico's worden bedoeld de risico's van kosten die weliswaar opkomen na beëindiging van de overeenkomst kosten voor gemene rekening, maar voortvloeien uit de periode waarop die overeenkomst betrekking heeft.
- Bij het gemeenschappelijk delen van werknemers stelt de Belastingdienst tevens de voorwaarde dat de formele werkgever en andere ondernemers dezelfde rechten en verplichtingen hebben als ieder voor zich een arbeidsovereenkomst zou hebben gesloten met de werknemer. De werknemer moet dus feitelijk onder gezamenlijke leiding en toezicht staan van de formele werkgever en de andere ondernemers.

Als partijen toepassing van het leerstuk 'kosten voor gemene rekening' wenselijk vinden, adviseren wij partijen om vooraf een overeenkomst op te stellen waarin de vorengenoemde voorwaarden aan de orde komen en om deze overeenkomst in concept door een btw-specialist te laten reviewen.

Voordelen

- + In beginsel hoeft de uitlener geen btw in rekening te brengen.

Nadelen

- De omvang van de kosten en risico's kunnen partijen niet zelfstandig/rechtstreeks beïnvloeden.
- Afspraken moeten volgens de Belastingdienst voor lange termijn zijn vastgelegd.
- De Belastingdienst zal zeer kritisch beoordelen of aan de voorwaarden van het leerstuk is voldaan.
- De gezagsverhouding is voor de werknemer niet altijd duidelijk.

Tips en risico's

Het is de ervaring dat de Belastingdienst (te) kritisch beoordeeld of aan de voorwaarden van het leerstuk is voldaan. Als u toepassing van het leerstuk wenselijk vindt, adviseren wij u om dat vooraf met de Belastingdienst af te stemmen.

4.4 Overige mogelijkheden

Fondswervende activiteiten

Voor bepaalde organisaties (bijvoorbeeld sportverenigingen) geldt een btw-vrijstelling voor de bijkomende diensten die zij verrichten voor het verkrijgen van financiële steun, mits de jaaromzet van deze bijkomende diensten niet meer is dan € 22.689. Voor sportverenigingen is deze drempel verhoogd tot € 31.765. Wij adviseren om in overleg met een belastingadviseur te beoordelen of voor het uitlenen van de medewerker een beroep kan worden gedaan op deze btw-vrijstelling. Een succesvol beroep op deze vrijstelling betekent dat de uitlener geen btw hoeft te berekenen over de vergoeding die hij ontvangt voor het uitlenen.

Sportservicebureaus

De staatssecretaris van Financiën keurt goed dat sportservicebureaus onder bepaalde voorwaarden geen btw hoeven te berekenen voor het uitlenen van een trainer of coach. Wij adviseren om in overleg met een belastingadviseur te laten beoordelen of voor het uitlenen van de medewerker een beroep kan worden gedaan op deze goedkeuring.

5 Gelegenheid geven tot sportbeoefening (belast met 6% btw i.p.v. 19%)

Als de dienst van de uitlener zodanig wordt vormgegeven dat deze dienst kan worden beschouwd als 'het gelegenheid geven tot sportbeoefening', hoeft de 'uitlener' (hierna: dienstverrichter) slechts 6% btw te berekenen.

Voor de dienstverrichter is toepassing van dit verlaagde btw-tarief gunstiger dan een btw-vrijstelling, omdat de dienstverrichter in dit geval de btw die aan hem in rekening wordt gebracht wel kan verrekenen. Hierbij gaan wij ervan uit dat deze btw toerekenbaar is aan het 'gelegenheid geven tot sportbeoefening'.

Een dienst kan worden beschouwd als het gelegenheid geven tot sportbeoefening als de dienstverrichter voor de duur van de sportbeoefening een combinatiefunctie ter beschikking stelt die bijvoorbeeld sportlessen/trainingen geeft en in nauwe samenhang daarmee ook:

- een sportaccommodatie ter beschikking stelt; en
- het aanvullende dienstbetoon verleent dat noodzakelijk is voor de sportbeoefening, zoals de terbeschikkingstelling van sportmaterialen, kleed- en wasgelegenheden en schoonmaakwerkzaamheden.

Als de afnemer (bijvoorbeeld een school of sportinstelling) gedurende de sportbeoefening zelf al beschikt over een sportaccommodatie/gymlokaal en sportmaterialen, kan de dienst niet worden aangemerkt als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van 'het gelegenheid geven tot sportbeoefening' als de gemeente of een sportinstelling eigenaar/huurder is van een sportaccommodatie en zij deze accommodatie tegen vergoeding ter beschikking stelt aan een andere partij voor het beoefenen van sport. Uiteraard moet de terbeschikkingstelling ook het aanvullende dienstbetoon omvatten dat noodzakelijk is om te sporten. Dit aanvullende dienstbetoon kan degene die de dienst verricht op zijn beurt weer inkopen van bijvoorbeeld de verhuurder van de accommodatie.

Voorbeeld:

Een sportinstelling huurt een sportaccommodatie van de gemeente. De gemeente (als verhuurder) zorgt voor de schoonmaak van het complex. De sportinstelling kan bijvoorbeeld aan (de leerlingen van) een school gelegenheid geven tot sportbeoefening voor een prijs van € 100 op het door haar gehuurde complex. Het maakt daarbij niet uit dat de sportinstelling bijvoorbeeld het sportcomplex en de schoonmaak op haar beurt weer inkoopt/huurt van de gemeente (als verhuurder). Als de dienstverlening van de sportinstelling kan worden aangemerkt als het gelegenheid geven tot sportbeoefening, moet zij 6% btw over € 100 aan de Belastingdienst betalen (€ 6). Daar staat tegenover dat de sportinstelling de btw die aan haar in rekening wordt gebracht kan verrekenen voor zover die kan worden toegerekend aan het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Als de sportinstelling bijvoorbeeld een werknemer van de gemeente inhuurt voor een prijs van € 100 + € 19 btw die de sportinstelling gebruikt voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening, kan de sportinstelling het btw-bedrag van € 19 verrekenen met het btw-bedrag dat zij aan de Belastingdienst moet betalen.

Weliswaar kan bij het gelegenheid geven tot sportbeoefening btw-heffing niet geheel achterwege blijven, maar daar staat tegenover dat de dienstverrichter de btw die drukt op de kosten van deze dienstverlening wel in aftrek kan brengen. Hierbij valt te denken aan de btw die drukt op kosten van de betrokken accommodatie.

Voordelen

- + Er hoeft slechts 6% in rekening te worden gebracht.
- + De dienstverrichter kan de btw die aan hem in rekening wordt gebracht in aftrek brengen als die btw toerekenbaar is aan het 'gelegenheid geven tot sportbeoefening'.
- + Het is makkelijk om gespecialiseerde functionarissen in te huren, zonder langdurige of vaste verplichtingen aan te hoeven gaan.

Nadelen

- De dienst moet niet alleen bestaan uit het ter beschikking stellen van een werknemer, maar de dienst moet ook omvatten 1) de ter beschikking stelling van een sportaccommodatie en 2) het verlenen van het aanvullende dienstbetoon.

Tips en risico's

Als de situatie kunstmatig wordt omgevormd tot het 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' zal de Belastingdienst mogelijk stellen dat sprake is van misbruik van recht. Dit heeft tot gevolg dat de situatie als het ware wordt genegeerd. Voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening kan bijvoorbeeld ook gebruik worden gemaakt van een 'sportstichting'. In die situatie verhuurt de gemeente vaak het sportcomplex aan de sportstichting. Hierbij kan worden gekozen voor een verhuur waarbij de gemeente 19% btw moet berekenen over de huurprijs. Voor de gemeente is dat gunstig, omdat zij dan de btw die aan haar in rekening wordt gebracht (en kan worden toegerekend aan de verhuur) kan verrekenen met de verschuldigde btw. Voor de sportstichting vormt de btw die de gemeente in rekening brengt geen kostenpost, omdat de sportstichting deze btw op haar beurt ook weer kan verrekenen met de btw die de sportstichting is verschuldigd. Hierbij gaan wij ervan uit dat de dienstverlening van de sportstichting aan bijvoorbeeld een sport- of onderwijsinstelling kan worden beschouwd als het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Voor deze dienstverlening is de stichting (slechts) 6% btw verschuldigd.

6 Meer informatie?

Voor meer informatie kunt u terecht bij de helpdesk van de WOS via www.sportwerkgever.nl.

Op deze website kunt u onder andere ook verschillende model-samenwerkingsovereenkomsten en model-uitleenovereenkomsten vinden.