

---

## **Memo**

Aan: Lenard Markus - Actiz

Van: Jochem Kijftenbelt / Eduard Flinterman - PwC

Datum: 10 september 2014

---

Referentie: JK/EF/MR/DL/WG

### ***Betreft: Samenwerking door inzet van personeel – 2015 en verder***



Geachte heer Markus,

In dit memo ontvangt u de btw-gevolgen van de vier modellen die u ons hebt toegestuurd per e-mail op vrijdag 13 juni 2014. U deelde ons mede dat u dit memo gebruikt als een notitiestuk in met het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst te voeren overleg. Het doel van dit overleg is, naar wij begrijpen, om duidelijkheid te krijgen over de heffing van btw van de nieuwe organisatiemodellen die ter uitvoering van de WMO 2015 overwogen worden. De inhoud van dit memo is dan ook geschreven vanuit deze optiek en bedoeld voor discussiedoeleinden. De organisatiemodellen die worden behandeld zijn gestileerd en niet gebaseerd op een werkelijke casus. Aan de inhoud van dit memo kunnen geen rechten worden ontleend en het memo kan dan ook niet dienen als een btw-advies voor een individuele casus. Elk model bespreken wij in een apart hoofdstuk. Per hoofdstuk schetsen wij eerst de uitgangspunten en praktische gevolgen voor de marktpartijen. Daarna bespreken wij per hoofdstuk de btw-behandeling en de knelpunten die (eventueel) opgelost moeten worden.

*Wij beginnen dit memo met een samenvatting van de openstaande vragen die naar onze mening beantwoord zouden moeten worden voordat de nieuwe samenwerkingsverbanden van start gaan.*

*In dit memo zijn enkele passages opgenomen in cursief. Dit zijn meer technische besprekingen van wetgeving en jurisprudentie. Wij stellen voor om deze passages te laten vervallen op het moment dat dit document in een nieuwe versie naar de leden van Actiz gestuurd wordt.*

In alle tekeningen betekenen de pijlen het volgende:

- |   |   |
|---|---|
|  | = Overeenkomst tussen partijen. Betalingen voor diensten in de richting van de pijl |
|  | = Geleverde dienst  |

## ***o. Samenvatting van vragen en knelpunten***

<b>Vragen en opmerkingen</b>	<b>Para- graaf</b>
Kan het ministerie bevestigen dat in de zorgsector het onderscheid tussen uitleen van personeel en onderaanneming op basis van de volgende criteria gemaakt wordt? 1. De zorgpartij maakt zelfstandig afwegingen over de inhoud en uitvoering van haar deeltaak; en 2. De zorgpartij beslist zelf over de inzet en aansturing van haar personeel.	1.1.1
Kan het ministerie in een verdere toelichting op de arresten van 13 juni 2014 ingaan op de vraag of deze arresten het begrip 'zelfstandigheid van dienst' verruimen?	1.1.1
Kan het ministerie de beslisboom, eventueel met aanpassingen, accorderen?	1.1.1
Kan het ministerie bevestigen dat voor het buiten de btw-heffing blijven van uitleen van personeel niet zozeer de detachering, maar eerder het dienstverband tussen gedetacheerde en formeel werkgever een structureel karakter moet hebben? Met andere woorden: bij structurele samenwerking kan uitleen van personeel ook buiten de heffing van btw blijven in het geval dat de werkdagen bij de inlener onregelmatig zijn, of de detachering slechts van korte duur is. Hoe legt het ministerie het 'structureel karakter' van de detachering uit?	2.1.1 & 2.2
Kan het ministerie bij het leerstuk kosten voor gemene rekening de voorwaarde laten vallen dat de verdeelsleutel vooraf bepaald moet worden en niet meer aangepast mag worden en in plaats daarvan een periodieke aanpassing van de verdeelsleutel op basis van nieuwe verwachtingen voor de toekomst toestaan?	2.1.2 & 2.2
Is het mogelijk om uitleen van personeel in de zorg eenvoudiger buiten de btw-heffing te houden, door de volgende drie voorwaarden te hanteren: 1. Beide instellingen zijn voor hun primaire zorgactiviteiten vrijgesteld voor de btw; 2. Met de uitleen is geen winst beoogd; 3. Hetzelfde niveau van dienstverlening (wat betreft aard en kwaliteit) kan niet verkregen worden door gebruik te maken van een commercieel uitzendbureau in plaats van onderlinge detachering.	2.2 & 3.2
Kan het ministerie aangeven in welke gevallen een sociaal wijkteam naar zijn mening een ondernemer voor de btw is?	3.1
Indien een partij in de zorgketen slechts zorg draagt voor coördinatie van de zorg en dit als één prestatie aan gemeente of zorgverzekeraar aanbiedt, kan deze dienst dan op enige wijze btw-vrijgesteld uitgevoerd worden?	3.1.1 & 4.2
Kan het ministerie het sociale wijkteam (indien het kwalificeert als ondernemer voor de btw) aanmerken als een sociaal-culturele instelling?	3.1.2 en 3.2
Kan het ministerie bij structurele uitleen van personeel aan een wijkteam - dat als btw-ondernemer kwalificeert - goedkeuren dat de uitleen ook buiten de heffing van de btw blijft als de werkgeversrisico's bij de formele werkgever blijven?	3.2
Kan het ministerie bevestigen dat het structureel uitlenen van personeel ook buiten de heffing van btw blijft als de uitlener niet primair vrijgestelde diensten uitvoert, in het geval dat de inlener een sociaal-culturele instelling is?	Bijlage I, 3

## 1. Model 1: Hoofdaannemer en onderaannemer

### Model 1: onderaanneming

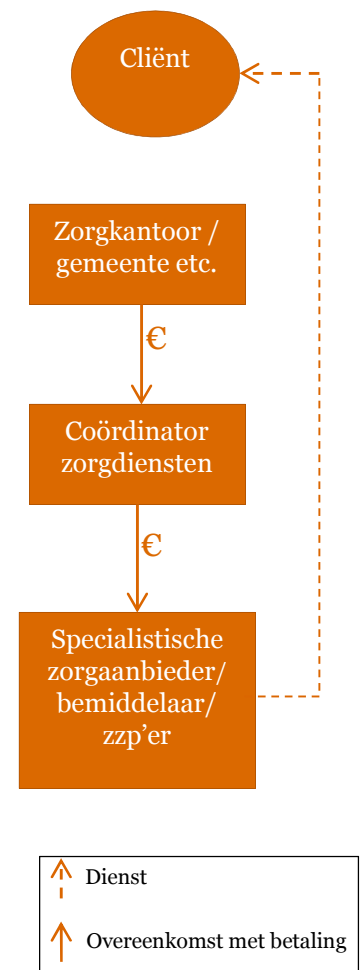
In dit model staat het aannemen van zorg centraal. Een hoofdaannemer geeft zijn taken (deels) uit handen aan een onderaannemer. Personeel in dienst bij de onderaannemer verricht de werkzaamheden van de hoofdaannemer. Het volume aan werkzaamheden kan verschillen. Het komt voor dat een vast volume aan werkzaamheden (vaste werkverdeling) is afgesproken. Het is echter ook mogelijk dat het volume van het werk sterk wisselend is (fluctuaties aantal cliënten, flexibele schil voor opvang of fluctuaties werkaanbod hoofdaannemer).

Vanuit de Zorgverzekeringswet, de AWBZ en de WMO komen de volgende varianten voor:

- Zorgverzekeringswet - Eén hoofdaannemer van de verzekeraar (representant namens alle verzekeraars) heeft de verantwoordelijkheid voor de wijkverpleging en besteedt deze uit.
- AWBZ - De hoofdaannemer van Zorgkantoor voor AWBZ/WLZ-zorg besteedt deel gecontracteerde werkzaamheden uit (bijvoorbeeld palliatieve zorg).
- WMO - Een hoofdaannemer van de gemeente voor alle WMO-diensten in een wijk besteedt een deel van de gecontracteerde werkzaamheden uit (bijvoorbeeld deel hulp bij het huishouden of werkzaamheden voor een gespecialiseerde doelgroep) aan een derde.

Tussen zorgverzekeraar, zorgkantoor of gemeente en hoofdaannemer wordt een contract gesloten en vinden de betalingen plaats. Onderaannemers sluiten een eigen contract met de hoofdaannemer en factureren voor de door hen verrichte dienstverlening bij de hoofdaannemer.

Onderaannemers kunnen bijvoorbeeld erkende of niet-erkende zorginstellingen, zzp'ers of bemiddelingsbureaus zijn.



### 1.1. Gevolgen voor de btw

De dienstverlening van de coördinator aan de zorgverzekeraar, het zorgkantoor of de gemeente is een zelfstandige dienst voor de btw. Vaak zal deze zorgdienst btw-vrijgesteld zijn (zie bijlage I). De dienstverlening van de onderaannemer kan bestaan uit het ter beschikking stellen van personeel aan de hoofdaannemer of uit het verlenen van een zelfstandige zorgdienst aan cliënt ('onderaanneming'). Voor de btw zijn dit andersoortige diensten, met een andere behandeling. Hierna bespreken wij eerst hoe op basis van de stand van de huidige wetgeving en jurisprudentie het onderscheid tussen uitleen van personeel en onderaanneming gemaakt kan worden. Daarna lichten we de btw-gevolgen toe.

#### 1.1.1. Onderscheid tussen uitleen personeel en onderaanneming

Op basis van jurisprudentie is duidelijk dat voor het onderscheid tussen uitleen van personeel en het uitvoeren van een dienst in onderaanneming essentieel is of de dienst uitgevoerd wordt onder leiding en toezicht van de hoofdaannemer. Als dit het geval is, is er sprake van uitleen van personeel. In

andere gevallen is er sprake van onderaanneming. In het kader van de behandeling van de WMO 2015 wordt in dit verband gesproken van de 'zelfstandigheid' van de prestatie aan cliënt. Ook in de jurisprudentie is het criterium 'leiding en toezicht' vertaald naar het toetsen van 'zelfstandigheid'.

De hamvraag is daarom wanneer een zorgpartij zelfstandig een prestatie levert aan de cliënt. *In de parlementaire toelichtingen bij de WMO 2015 staat dat het voor zelfstandigheid van de dienst niet noodzakelijk is dat de zorgpartij zelf een contract heeft met de cliënt. Ook is niet van belang wie eindverantwoordelijk is voor de kwaliteit van zorg. Een zelfstandige dienst is dus ook mogelijk als de hoofdaannemer de eindverantwoordelijkheid houdt voor de zorgverlening (Wet kwaliteit, klachten en geschillen zorg en WMO 2015).*

*Als aanwijzingen dat sprake is van zelfstandigheid van de prestatie, en daarmee van het aannemen van een opdracht, noemt staatssecretaris Van Rijn:*

1. *De zorgpartij is zelf het aanspreekpunt van de cliënt; en*
2. *De zorgpartij heeft zelf zeggenschap over de inzetbaarheid van personeel.*

*Naar onze mening blijkt hieruit dat het voor zelfstandigheid van de prestatie essentieel is dat een ondernemer gaat over de inhoud van zijn eigen specifieke deeltaak en de eigen verantwoordelijkheid (maar niet per se aansprakelijkheid) heeft om deze deeltaak goed tot uitvoer te brengen. Dat er een eindverantwoordelijke is die als 'kapitein op het schip' alle deeltaken overziet en coördineert doet aan de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de deeltaak niet af. Dit kan dan dus nog steeds een zelfstandige prestatie zijn.*

*Bovenstaande door de staatssecretaris genoemde aanwijzingen kloppen in beginsel, maar zijn naar onze mening geen doorslaggevende criteria. Dit is vooral zo, omdat sommige diensten onder eigen verantwoordelijkheid kunnen worden uitgevoerd zonder contact te hebben met de cliënt, omdat het in de aard van de deeltaak ligt dat deze zonder cliëntcontact uitgevoerd kan worden. Dit hoeft niet af te doen aan de zelfstandigheid van de prestatie. Te denken valt aan laboratoriumonderzoek of het opstellen van een behandelplan. Uit (Europese) rechtspraak komt als bepalend criterium naar voren of diensten "een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel" van de verleende (WMO) zorg zijn.*

De criteria die wij voorstellen om de zelfstandigheid van een prestatie te bepalen zijn:

1. De zorgpartij maakt zelfstandig afwegingen over de inhoud en uitvoering van haar deeltaak; en
2. De zorgpartij beslist zelf over de inzet en aansturing van haar personeel.

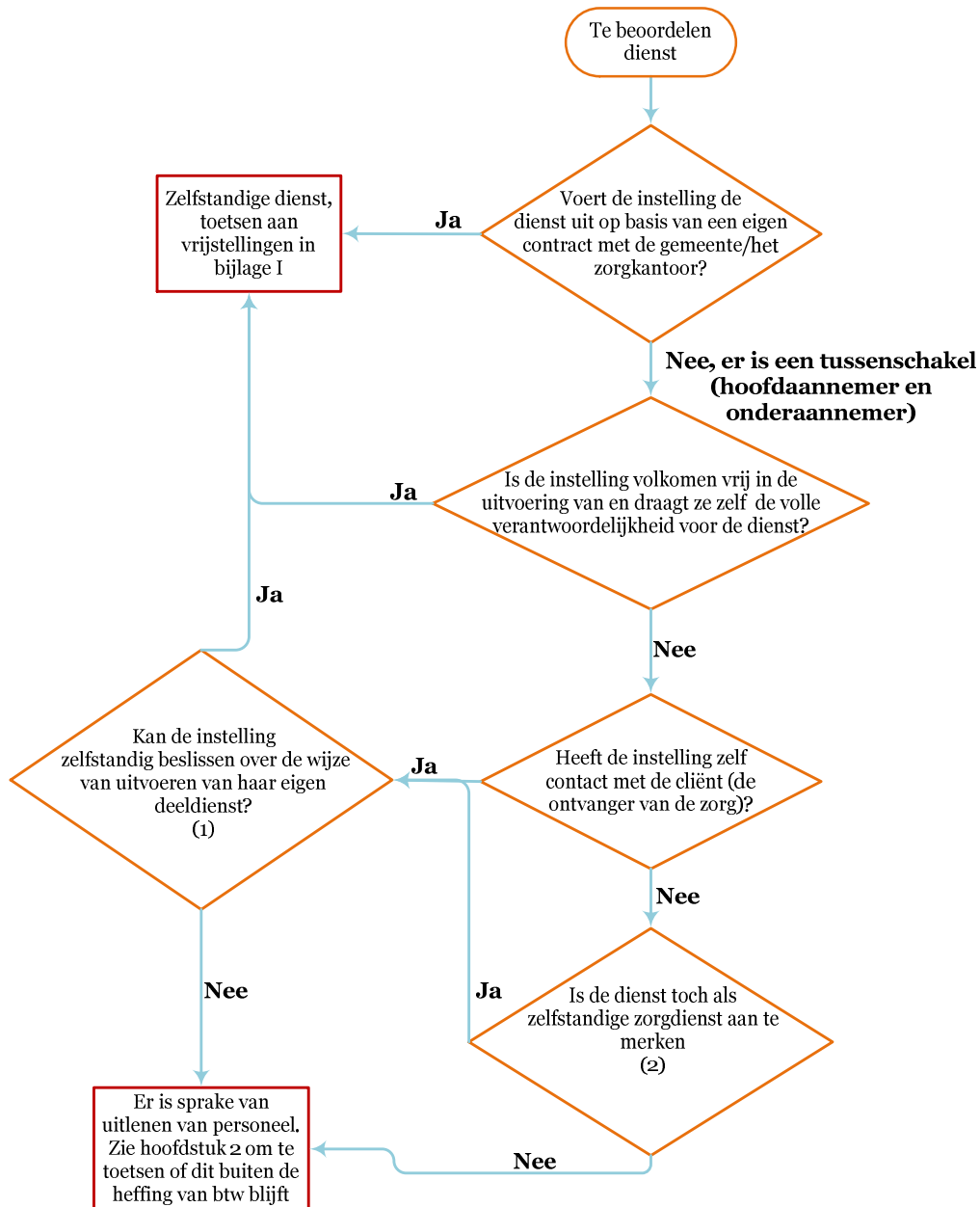
*We vragen het ministerie om onze zienswijze te bevestigen.*

Daarnaast blijkt uit de 13-juni-arresten van de Hoge Raad<sup>1</sup> dat bij zzp'ers en maatschappen snel sprake is van het zelfstandig uitvoeren van een dienst, omdat het onmogelijk lijkt dat de zzp'er of maat zichzelf uitleent. Dit betekent dat alleen geen sprake is van onderaanneming als er feitelijk een dienstbetrekking is tussen de zzp'er of maat en de hoofdaannemer. *In een brief aan de Tweede Kamer heeft staatssecretaris Wiebes bevestigd dat een zzp'er of maat die niet feitelijk in dienstbetrekking blijkt te zijn een zelfstandige prestatie levert. Het is naar onze mening onduidelijk of de arresten en de toelichting erop van de staatssecretaris een verruiming vormen van het criterium 'zelfstandigheid van de dienst in onderaanneming'. De arresten kunnen bijvoorbeeld als verruiming gezien worden als eruit zou blijken dat geen sprake meer hoeft te zijn van een afgebakende, eigen deeltaak om als onderaannemer te kwalificeren. Graag vernemen wij de visie van het ministerie of de arresten en toelichting in de brief van de staatssecretaris het begrip 'zelfstandigheid van dienst' verruimd hebben.*

---

<sup>1</sup> HR 13 juni 2014, nr. 12/02960, V-N 2014/30.13 en HR 13 juni 2014, nr. 13/05580, V-N 2014/30.14.

Op deze pagina vatten wij het bovenstaande samen in een beslisboom. Op basis van deze beslisboom kan bepaald worden of een dienst kwalificeert als uitleen van personeel (die eventueel buiten de btw-heffing kan vallen) of als zelfstandige dienst (die eventueel vrijgesteld kan zijn).



**NOTEN**

(1): hiervoor gelden de volgende criteria:

- De zorgpartij maakt zelfstandig afwegingen over de inhoud en uitvoering van haar eigen deeltaak;
- De zorgpartij beslist zelf over de inzet en aansturing van haar personeel.

(2): denk bijvoorbeeld aan analyses van bloed of laboratoriumwerk

### **1.1.2. Uitlenen van personeel**

In deze paragraaf bespreken we de gevolgen voor het geval er sprake is van uitleen van personeel. Het uitlenen van personeel is als uitgangspunt belast met (21%) btw. Er zijn verscheidene mogelijkheden waarmee het uitlenen van personeel plaats kan vinden zonder dat kostprijsverhogende btw in rekening gebracht hoeft te worden. In het huidige samenwerkingsmodel kan gedacht worden aan<sup>2</sup>:

1. het structureel uitlenen van personeel op basis van het besluit van het ministerie van Financiën van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, Stcrt. nr. 57;
2. het leerstuk kosten voor gemene rekening; of,
3. het splitsen van een dienstverband.

In hoofdstuk 2 werken we het vraagstuk van het uitlenen van personeel verder uit.

### **1.1.3. Onderaanneming van zorg**

In deze paragraaf bespreken we de gevolgen voor de situaties waarin sprake is van onderaanneming (het zelfstandig verrichten van een prestatie). In dat geval moet worden getoetst of op de zelfstandige dienst die de onderaannemer aan de cliënt verleent, een btw-vrijstelling van toepassing is (de meest voor de hand liggende vrijstellingen zijn de btw-vrijstelling voor de verzorging en verpleging in een inrichting, voor medici, voor sociale en culturele diensten en voor samenwerkingsverbanden)<sup>3</sup>. Als een btw-vrijstelling van toepassing is, hoeft geen kostprijsverhogende btw in rekening te worden gebracht.

De verschillende relevante btw-vrijstellingen worden nader besproken in de bijlage bij dit memo. In deze bijlage wordt ook ingegaan op de WMO 2015-diensten. We bespreken daar nader de voorwaarden waaronder een zelfstandige dienst in onderaanneming voldoet aan de criteria voor een btw-vrijstelling.

## **1.2. Uitwerking in de praktijk en knelpunten bij model 1**

De praktijk gaat naar verwachting veel gebruik maken van dit eerste model, aangezien verscheidene gemeenten en zorgkantoren bij voorkeur afspraken willen maken met één of enkele coördinerende partijen. Deze coördinerende partijen (hoofdaannemers) maken vervolgens weer afspraken met verschillende uitvoerende zorgpartijen (onderaannemers).

Het zou contraproductief zijn als deze efficiënte wijze van contracteren leidt tot kostprijsverhogende heffing van btw. Het streven is daarom om prestaties van de onderaannemer zoveel als mogelijk btw-vrijgesteld aan te kunnen bieden. Wegens de knellende voorwaarden van het buiten de btw-heffing houden van uitleen van personeel is dit het beste mogelijk als de hoofdaannemer met de onderaannemer afspraken maakt waaruit blijkt dat de dienst van de onderaannemer is te kwalificeren als een zelfstandige zorgdienst aan de cliënt die op eigen merites aanspraak kan maken op een btw-vrijstelling.

Het pijnpunt bij dit model is dat de criteria om te bepalen of sprake is van zelfstandigheid van de dienst van de onderaannemer verre van duidelijk zijn en ook nog onderhevig lijken aan verdere uitkristallisering in rechtspraak en besluitvorming. De zorgsector is erbij gebaat als vanuit het ministerie in een besluit duidelijke minimale criteria worden geschetst op basis waarvan een zorgverlener ervan uit mag gaan dat zijn dienstverlening aan een cliënt in onderaanneming voldoende zelfstandig is om zelf een beroep te kunnen doen op de btw-vrijstellingen van bijlage I.

---

<sup>2</sup> Wij merken op dat dit geen limitatieve opsomming betreft.

<sup>3</sup> Respectievelijk art. 11(1)(c), (g), (f) en (u) Wet OB '68.

In de praktijk zien we bijvoorbeeld dat gemeenten instellingen vragen om voor bepaalde WMO-diensten een opgaaf aan te leveren van het aantal in te zetten fte inclusief functieniveaus. Bovendien wenst de gemeente de eindverantwoordelijkheid voor de WMO-dienst te behouden. Naar onze mening kan binnen dit feitencomplex nog steeds sprake zijn van onderaanneming: het opgeven van een aantal fte impliceert niet dat sprake is van uitleen van personeel, als een instelling nog steeds zelfstandig kan beslissen over welk personeelslid zij inzet en hoe zij haar eigen zorgtaak vormgeeft. De praktijk zou er echter bij gebaat zijn als in een besluit de grenzen van onderaanneming in dit verband duidelijker uitgelegd worden.

In aansluiting op hetgeen hierboven is gezegd stellen wij voor om in een dergelijk besluit de volgende criteria voor zelfstandigheid op te nemen:

1. De zorgpartij maakt zelfstandig afwegingen over de inhoud en uitvoering van haar eigen deeltaak; en
2. De zorgpartij beslist zelf over de inzet en aansturing van haar personeel.

*Daarnaast zou het de praktijk helpen als het ministerie de hierboven opgenomen beslisboom accordeert.*

Voor zover in dit model sprake blijkt te zijn van uitleen van personeel, speelt een andere problematiek. In hoofdstuk 2 en 3 bespreken wij deze problematiek en doen we voorstellen om knelpunten bij uitleen van personeel weg te nemen. Deze voorstellen hebben ook hun relevantie voor het in dit hoofdstuk besproken model 1.

## 2. Gedeelde wijkverpleegkundige

### Model 2: gedeelde wijkverpleegkundige

Vooraf bij kleine verzorgingstehuizen, maar ook bij andere kleinere aanbieders van WMO-diensten, die zelf hun zorg willen regelen voor (hun) bewoners in de aanleunwoningen en de wijk eromheen, kan het een probleem zijn dat ze zelfstandig te weinig omvang of schaalgrootte hebben om elk een voor deze dienst noodzakelijke niveau 5 verpleegkundige in dienst te hebben.

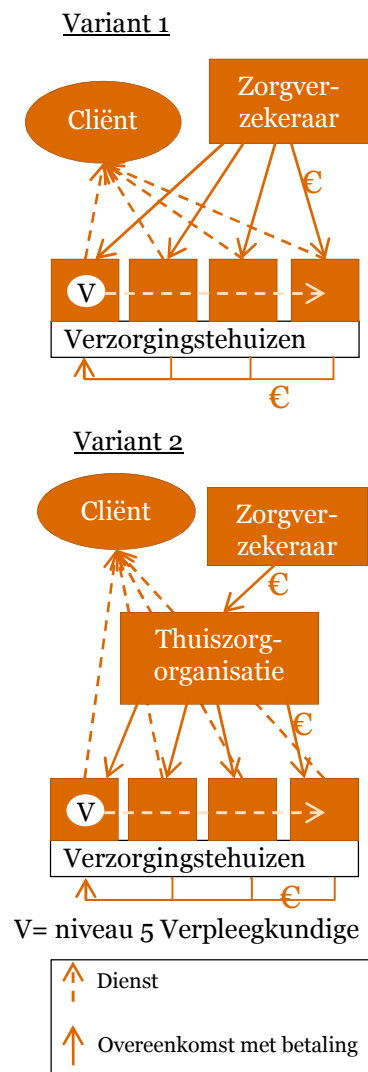
Er kan dan gekozen worden voor het model van de gedeelde wijkverpleegkundige. Meerdere kleine instellingen maken samen gebruik van een (niveau 5) verpleegkundige die bij één van de organisaties in dienst is. Deze verpleegkundige regelt de thuiszorg (toegang, coördinatie e.d.) voor de kleinere instellingen. Tevens neemt deze verpleegkundige deel aan overleg met de wijkverpleging van de grote thuiszorgorganisatie / sociale wijkteam(s).

De verschillende kleine verzorgingstehuizen delen de kosten van de verpleegkundige door de instelling die de verpleegkundige in dienst heeft hiervoor naar verhouding te compenseren.

Naar verwachting zullen er twee varianten ontstaan:

1. Aanneming: de gezamenlijke verzorgingshuizen/kleine instellingen hebben een zelfstandig contract met de zorgverzekeraar.
2. Onderaanneming: de gezamenlijke verzorgingshuizen/ kleine instellingen zijn onderaannemer bij een grote thuiszorgorganisatie voor de wijkverpleging;

De uitwerking van beide varianten zal op het niveau van de verzorgingstehuizen voor de btw gelijk zijn. Tussen de verzorgingstehuizen en de thuiszorgorganisatie is sprake van onderaanneming.



### 2.1. Gevolgen voor de btw

In deze paragraaf treft u de btw-gevolgen aan van het gezamenlijk gebruik maken van een (niveau 5) verpleegkundige. In dit model staat de vraag centraal of bij gedeelde wijkverpleegkundige sprake is van btw-belaste uitleen van personeel van de instelling waar de verpleegkundige in dienst is aan de andere instellingen.

In principe heeft de (niveau 5) verpleegkundige een dienstbetrekking bij één van de samenwerkende instellingen. Vanuit deze instelling zal de (niveau 5) verpleegkundige ter beschikking worden gesteld aan de andere samenwerkende instellingen. Als de verpleegkundige namens de werkgevende instelling diensten verricht voor de cliënten van andere verzorgingstehuizen, kan de dienst als onderaanneming



kwalificeren (we verwijzen hiervoor naar hoofdstuk 1). Vaak verricht de verpleegkundige de diensten echter namens de andere verzorgingstehuizen. Voor de btw is dan normaal gesproken sprake van het uitlenen van personeel. Het uitlenen van personeel is als uitgangspunt belast tegen 21% btw.

Er zijn enkele mogelijkheden om het uitlenen van personeel buiten de heffing van btw te houden, namelijk op grond van<sup>4</sup>:

1. een besluit over het structureel uitlenen van personeel in de zorg;
2. het leerstuk kosten voor gemene rekening; of
3. het splitsen van het dienstverband.

### *2.1.1. Het besluit over het uitlenen van personeel*

In het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, Stcrt. nr. 57 over het ter beschikking stellen van personeel is onder andere een specifieke regeling opgenomen voor instellingen uit de sociaal-culturele sector en de zorgsector. Deze regeling maakt het mogelijk om het uitlenen van personeel buiten de heffing van btw te houden, als uitlener en inlener aan een aantal voorwaarden voldoen.

Deze voorwaarden komen er in essentie op neer dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. *Aan deze essentie wordt in de praktijk snel voldaan als aan de als achtste genoemde voorwaarde wordt voldaan. De voorwaarden uit het besluit zijn:*

1. *De terbeschikkingstelling moet structureel van karakter zijn. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die de werknemer met de formele werkgever sluit. Deze moet in beginsel voor onbepaalde tijd zijn afgesloten;*
2. *De inlener is in principe betrokken bij de sollicitatieprocedure van de werknemer, tenzij deze al langere tijd bij de uitlener in dienst is op het moment dat de uitleen aanvangt;*
3. *De werknemer moet structureel bij de andere instelling(en) werkzaam zijn, dit dient genoemd te worden in de arbeidsovereenkomst tussen de werknemer en de formele werkgever;*
4. *Er mag geen winst beoogd worden met het uitlenen van het personeel. Enkel de werkelijke personeelskosten mogen doorbelast worden. Een redelijke opslag voor overige kosten die verband houden met het formele werkgeverschap is toegestaan;*
5. *De primaire activiteiten van de uitlenende instelling dienen vrijgesteld te zijn van btw op basis van de vrijstelling voor de verzorging en verpleging in een inrichting of de medische vrijstelling;*
6. *De primaire activiteiten van de gedetacheerde bij de inlenende instelling dienen samen te hangen met diensten die vrijgesteld zijn van btw op basis van de vrijstelling voor de verzorging en verpleging in een inrichting, de medische vrijstelling, de sociaal-culturele vrijstelling of de onderwijsvrijstelling;*
7. *Op de werknemer moet in principe een zorg-CAO van toepassing zijn; en*
8. *De inlener moet verantwoordelijk zijn voor de consequenties van beëindiging van de samenwerkingsrelatie voor de arbeidsovereenkomst van de werknemer. Hiermee wordt met name bedoeld op de financiële lasten die het beëindigen van de arbeidsrelatie met zich brengt.*

*Van deze voorwaarden zijn met name de nummers 5, 6 en 8 van belang. Beide partijen moeten een zorginstelling zijn. Als daarnaast de inlenende organisatie de financiële risico's die behoren bij een arbeidsovereenkomst op zich wil nemen (in verhouding tot de tijd van uitleen), dan is vrijwel altijd sprake van uitleen van personeel die buiten de heffing van btw blijft.*

---

<sup>4</sup> Wij merken op dat dit geen limitatieve opsomming betreft.

Wij zijn van mening dat het structurele karakter van de uitleen niet hoeft te blijken uit vaststaande afspraken over aantal dagen werken bij de inlener of de duur van de detacheringsovereenkomst. Het is voldoende als uit het arbeidscontract (voor onbetaalde tijd) blijkt dat de werknemer een deel van zijn werkzaamheden uitoefent voor de inlener. *We horen graag van het ministerie of het deze mening deelt.*

In paragraaf 2.2 bespreken wij hoe haalbaar de genoemde voorwaarden zijn in de nieuwe setting van de WMO 2015.

### **2.1.2. Het leerstuk kosten voor gemene rekening**

Bij het leerstuk kosten voor gemene rekening is geen sprake van onderlinge dienstverlening, maar van een kostenverdeling tussen de deelnemende partijen. Deze kostenverdeling blijft buiten de btw-heffing. Het leerstuk kosten voor gemene rekening is ontstaan uit rechtspraak van de Hoge Raad. Het leerstuk is niet gebaseerd op wetgeving. Van het leerstuk kosten voor gemene rekening is, volgens het op de rechtspraak gebaseerde besluit van 25 november 2011, sprake als:

1. de kosten worden gemaakt ten behoeve van verschillende ondernemers en in eerste instantie door één van hen worden betaald;
2. deze kosten worden omgeslagen voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel over deze ondernemers. De verhouding waarin de kosten worden verdeeld, moet de grootte van ieders aandeel in de aangeschafte goederen en/of diensten weerspiegelen; en,
3. het risico van die kosten moet alle partijen volgens de overeengekomen sleutel aangaan.

*Om gebruik te maken van het leerstuk van kosten voor gemene rekening moet, volgens de staatssecretaris, een vaste verdeelsleutel worden gebruikt die gedurende de gehele periode van de gezamenlijkheid niet verandert (een vast percentage). Hierdoor is deze optie om kostprijsverhogende btw te voorkomen weinig geschikt voor het hier omschreven model. Het is immers zelden tevoren te bepalen hoeveel tijd de verpleegkundige zal werken voor iedere instelling, omdat dit afhankelijk is van de (fluctuerende) vraag naar zorg.*

*De voorwaarde dat de verdeelsleutel niet mag worden aangepast voor de gehele periode van de gezamenlijkheid blijkt naar onze mening niet uit de rechtspraak waarin het leerstuk tot stand is gekomen. De voorwaarde staat ook haaks op het in de tweede voorwaarde tot uitdrukking gebrachte uitgangspunt van het leerstuk dat de verdeling de grootte van ieders aandeel weerspiegelt. De voorwaarden die in de rechtspraak zijn beschreven laten naar onze mening toe dat de verdeelsleutel periodiek wordt aangepast om te anticiperen op nieuwe toekomstige verhoudingen tussen partijen. Graag vernemen wij of het ministerie ons standpunt kan bevestigen.*

### **2.1.3. Splitsen dienstverband**

Het is uiteraard mogelijk om het dienstverband van de uitgeleende werknemer te splitsen. De werknemer komt dan (gedeeltelijk) in dienstbetrekking bij de inlenende instelling. In dit geval is er geen sprake van uitleen en is dus geen belaste prestatie voor de btw te onderscheiden. Uiteraard heeft dit wel andere (juridische en arbeidsrechtelijke) consequenties voor zowel werknemer als de werkgevers. Men kan zich bijvoorbeeld afvragen of de verpleegkundige het wenselijk vindt om verschillende arbeidscontracten te hebben, zeker als bij de verschillende werkgevers een andere cao van toepassing is. Bovendien speelt ook hier, net als bij de kosten voor gemene rekening, dat de tijdsbesteding per instelling vooraf vast moeilijk te bepalen is.

## 2.2. *Uitwerking in de praktijk en knelpunten bij model 2*

In het model van de gedeelde wijkverpleegkundige is in beginsel steeds sprake van btw-belaste uitleen van personeel, als de verpleegkundige in dienst is bij één van de betrokken instellingen. Dit is in de praktijk onwenselijk, omdat de op de kostprijs drukkende btw de zorgverlening van kleine verzorgingstehuizen of andere zorginstellingen aanmerkelijk duurder zal maken.

Als besproken in 2.1.3 is het niet wenselijk om het dienstverband van de verpleegkundige te splitsen over een groot aantal kleine verzorgingstehuizen. Het leerstuk kosten voor gemene rekening levert in de praktijk ook problemen op, omdat het lastig vooraf te bepalen zal zijn hoeveel tijd de verpleegkundige voor ieder verzorgingstehuis zal werken. Dit leerstuk zou echter meer mogelijkheden bieden als de verdeelsleutel gedurende de gezamenlijkheid naar de toekomst toe mag worden aangepast om beter aan te sluiten bij de ingeschatte toekomstige werkelijkheid. Naar onze mening staat nationale en Europese wetgeving er niet aan in de weg om de verdeelsleutel periodiek aan te passen in anticipatie op veranderde feiten en verhoudingen binnen een samenwerkingsverband. *Wij raden het ministerie aan deze mogelijkheid te onderzoeken.*

In de praktijk zullen partijen die gebruik maken van model 2 zich vaak willen beroepen op het besluit over structurele uitleen van personeel om de doorberekening van de salariskosten voor de gedeelde verpleegkundige buiten de heffing van de btw te houden. Op dit moment zijn de voorwaarden hiervoor echter te strikt om voor de verzorgingstehuizen van dienst te zijn. Knellende voorwaarden blijken vooral dat:

1. De werknemer voor onbepaalde tijd in dienst moet zijn bij de formele werkgever; en
2. De terbeschikkingstelling steeds structureel van karakter moet zijn (*afhankelijk van de interpretatie hiervan*).

*Deze eisen zijn naar onze mening achterhaald in de huidige arbeidsmarkt, waarin zorgaanbieders zich steeds flexibeler op moeten stellen en daarmee steeds vaker worden gedwongen met een "flexibele arbeidsschil" te werken.* In plaats van deze knellende eisen zouden wij een andere voorwaarde voorstellen. Deze voorwaarde luidt dat de detachering van zodanige aard en kwaliteit moet zijn dat de inlenende instelling niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zou zijn zonder de detachering.

De vraag die partijen zich expliciet dienen te stellen om aan dit nieuwe vereiste te voldoen is:

- zou de inlenende partij hetzelfde niveau van dienstverlening (wat betreft aard en kwaliteit) aan kunnen bieden bij gebruikmaking van een commercieel uitzendbureau in plaats van onderlinge detachering.

Als aannemelijk wordt gemaakt dat dit niet het geval is, kan de uitleen van personeel buiten de heffing van btw blijven. *In dit geval zou ook het vereiste van het dragen van de financiële lasten bij beëindiging van de relatie kunnen vervallen, omdat blijkens het besluit dit vereiste er toe strekt om 'verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus' te voorkomen. Graag vernemen wij het oordeel van het ministerie hierover.*

*Daarnaast zou de praktijk erbij gebaat zijn als het ministerie kan bevestigen dat ook van uitleen van structurele aard sprake kan zijn als binnen een samenwerkingsverband van structurele aard tussen zorginstellingen een werknemer van een van de samenwerkende zorginstellingen voor bepaalde tijd aan de andere samenwerkende zorginstelling wordt uitgeleend. Met andere woorden vernemen wij graag wanneer volgens het ministerie sprake is van terbeschikkingstelling met een structureel karakter: dient de relatie tussen de instellingen structureel te zijn, of iedere afzonderlijke detachering?*

### 3. Sociaal wijkteam als zorg- en ondersteuningsteam

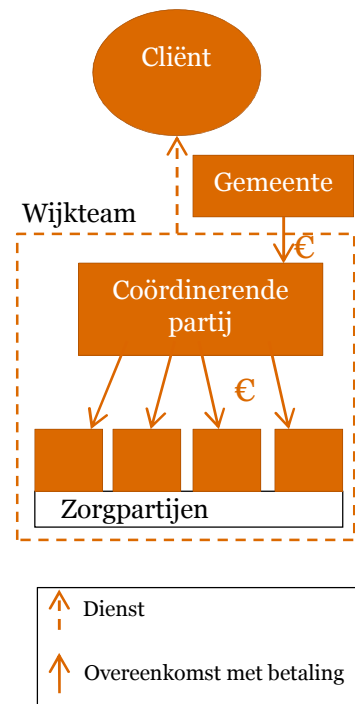
#### Model 3: Sociaal wijkteam als zorg- en ondersteuningsteam

Om op een kostenefficiënte wijze wijkbewoners het juiste niveau van zorg te kunnen bieden, willen gemeenten een wijkteam formeren, waarin de expertise van alle zorgpartijen (bijvoorbeeld MEE, Jeugdhulpverleningsinstellingen, SMD, RIBW enzovoorts) gebundeld wordt.

De gemeente zet ook zelf medewerkers in met specifieke expertise, bijvoorbeeld ten behoeve van schuldhulpverlening of uitkeringsaanvragen.

Hiertoe gaat de gemeente een overeenkomst aan met één partij. Deze partij krijgt de opdracht om de expertises van verschillende zorgpartijen te coördineren en de cliënten in de wijk te voorzien van de juiste zorg met behulp van de andere partijen. De deelnemende partijen detacheren medewerkers aan het wijkteam.

Het doel van het sociale wijkteam is 80% van alle hulpvragen uit de wijk (20.000 inwoners) zelf en met behulp van het steunsysteem van de cliënt (mantelzorger, vrijwilliger, of professional) op te lossen.



#### 3.1. Gevolgen voor de btw

In het model van het sociale wijkteam staat de vraag centraal of sprake is van het uitlenen van personeel of een vorm van onderaanneming. Voor de beantwoording van deze vraag is het van belang of het wijkteam een aparte ondernemer voor de btw is. Hiervoor is doorslaggevend of het wijkteam zelfstandig naar buiten treedt en onder eigen naam prestaties verricht in het economische verkeer. Op basis van de jurisprudentie is het niet voldoende dat partijen hebben afgesproken samen te werken, maar dienen diensten ‘in gezamenlijkheid’ verricht te worden<sup>5</sup>. Naar onze mening moet een wijkteam als hierboven beschreven daarom over het algemeen niet als aparte ondernemer voor de btw gezien moeten worden. De zorgpartijen verrichten immers nog steeds in afzonderlijkheid eigen als zodanig herkenbare diensten. Alleen als de zorgpartijen in uiterlijke verschijning en naamvoering steeds alleen als (onderdeel van) het wijkteam herkenbaar zijn, is het wijkteam een aparte ondernemer voor de btw. *Graag vernemen wij of het ministerie onze zienswijze deelt over het al dan niet zijn van ondernemer voor de btw van een wijkteam.*

Hieronder bespreken we de gevolgen voor de gevallen dat het wijkteam wel of niet een zelfstandige ondernemer voor de btw is.

<sup>5</sup> Bijvoorbeeld HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151.

### *3.1.1. Het wijkteam is geen btw-ondernemer*

Het wijkteam is geen aparte btw-ondernemer, als het niet onder eigen naam naar buiten treedt of onder eigen naam prestaties in het economische verkeer verricht. Als het wijkteam niet als ondernemer voor de btw wordt gezien, zijn er in het geschetste model twee diensten zichtbaar voor de btw:

1. De dienst van de coördinerende partij aan cliënt op basis van het contract met de gemeente; en
2. De dienst van de zorgpartijen op basis van het contract met de coördinerende partij.

#### *De coördinerende dienst*

De eerste dienst kan bestaan uit verschillende vormen van coördinatie. Te denken valt bijvoorbeeld aan het aansturen van de zorgverleners, preventie-activiteiten, het organiseren en voeren van overleg met de verschillende zorgpartijen, maar ook het houden van intake-gesprekken met cliënten. Gelet op de formulering van de vrijstelling voor WMO-zorg kunnen dergelijke coördinerende diensten niet onder een vrijstelling vallen. Omdat onder de nieuwe wetgeving, met een veel grotere rol voor gemeenten, de verwachting is dat zeer geregeld ervoor gekozen zal worden om de coördinatie aan een separate partij uit te besteden. Omdat btw op de coördinerende dienst kostprijsverhogend werkt voor de uiteindelijk aan te bieden zorg, kunnen wij ons voorstellen dat het wenselijk is dat het ministerie alsnog ook de coördinatie van WMO-zorg onder de vrijstelling brengt. *Wij verzoeken het ministerie om toe te lichten of dit mogelijk is, of dat zij andere mogelijkheden ziet om de kostprijsverhogende btw op coördinerende diensten te vermijden.*

#### *De zorgdienst*

Bij de tweede dienst moet, net als bij het in hoofdstuk 1 besproken model, bepaald worden of sprake is van het uitlenen van personeel door de instellingen onderling en/of aan de coördinerende partij of van een zelfstandige dienst voor de cliënt (onderaanneming). We verwijzen naar de uitwerking van model 1 voor de verdere bespreking van de btw-consequenties in dit geval.

Daarnaast is een andere mogelijkheid om de opdracht gezamenlijk aan te nemen, zoals we hieronder toelichten.

#### *3.1.1.1. Gezamenlijk aannemen van een opdracht*

Om de onderlinge dienstverlening buiten de btw-heffing te houden, kan er ook voor worden gekozen om als zorgpartijen het contract met de gemeente gezamenlijk aan te gaan (zonder coördinerende partij ertussen) en één partij als penvoerder aan te wijzen. Alle partijen verrichten dan prestaties op basis van een contract met de gemeente, zodat er tussen de zorginstellingen onderling geen dienstverlening is. Iedere zorgpartij kan vervolgens onderzoeken of de verleende dienst vrijgesteld is van btw op basis van één van de in bijlage I besproken vrijstellingen. Dit model is zeer nauw verwant aan het in hoofdstuk 4 te bespreken model. Wij verwijzen naar dat hoofdstuk.

### *3.1.2. Het wijkteam is btw-ondernemer*

Als het wijkteam zelfstandig naar buiten optreedt, onder naam van het wijkteam contracten afsluit en diensten van verschillende zorgpartijen niet meer afzonderlijk als zodanig herkenbaar zijn, is het wijkteam waarschijnlijk een aparte ondernemer voor de btw. Ook in dit geval zijn er twee soorten prestaties te onderscheiden:

1. De dienst van het wijkteam bij monde van de coördinerende partij op basis van het contract met de gemeente; en
2. De dienst aan het wijkteam door de zorgpartijen.

Voor de dienst van het wijkteam aan de coördinerende partij dient onderzocht te worden of deze in aanmerking komt voor een van de in bijlage I genoemde btw-vrijstellingen. *Het is daarbij met name de vraag of de dienstverlening kwalificeert als een btw-vrijgestelde WMO-dienst. Vermoedelijk is dit niet het geval, omdat het wijkteam niet als aanbieder in de zin van WMO 2015 kwalificeert.*

*De vervolgvraag is in dat geval of het wijkteam gebruik kan maken van de sociaal-culturele btw-vrijstelling. Dit zal naar onze mening het geval kunnen zijn. Hoewel een organisatie als het wijkteam niet expliciet genoemd wordt in de lijst van kwalificerende instellingen, lijkt het naar onze mening duidelijk dat de organisatie gelijksoortig werk verricht als de genoemde instellingen en daarom aangewezen zou moeten worden als sociaal-culturele instelling. Het zou echter duidelijker zijn als wijkteams opgenomen worden in de lijst van kwalificerende instellingen. We vragen het ministerie wijkteams op te nemen in de lijst van kwalificerende instellingen.*

Indien het sociale wijkteam kwalificeert als aanbieder van sociale diensten, kan het voor zijn prestaties gebruik maken van de corresponderende btw-vrijstelling voor sociaal-culturele instellingen voor zover het niet in concurrentie treedt met commerciële partijen.

De tweede genoemde dienst, te weten die van zorgaanbieders aan het sociale wijkteam, kwalificeert op basis van de in hoofdstuk 1 besproken criteria waarschijnlijk in veel gevallen als uitleen van personeel, nu de zorgpartijen niet meer onder eigen naam optreden jegens de cliënt (is dit wel het geval, dan is het wijkteam vermoedelijk geen ondernemer voor de btw). Uitleen van personeel is in principe btw-belast (21%). Opnieuw zijn er echter enkele mogelijkheden om het uitlenen van personeel buiten de heffing van btw te houden, namelijk op grond van<sup>6</sup>:

1. het eerder genoemde besluit over het structureel uitlenen van personeel in de zorg (alleen indien het wijkteam kwalificeert voor de sociaal-culturele vrijstelling);
2. het leerstuk kosten voor gemene rekening; of
3. het splitsen van het dienstverband.

Wij verwijzen voor de uitwerking hiervan naar hoofdstuk 2.

### **3.2. Uitwerking in de praktijk en knelpunten bij model 3**

In de praktijk zullen gemeenten die kiezen voor een wijkteam geregeld de wens hebben dat het wijkteam zelfstandig naar buiten treedt, aangezien het onderdeel van de efficiëntieslag is dat cliënten één aanspreekpunt voor de zorg hebben. Op zichzelf lijkt dit nog niet genoeg te zijn om het wijkteam als aparte ondernemer voor de btw te doen kwalificeren. Alleen als de diensten van de afzonderlijke zorgpartijen niet meer als zodanig herkenbaar zijn, maar door cliënten louter als diensten van het wijkteam beschouwd worden, zal het wijkteam als een zelfstandige btw-ondernemer worden gezien. In dat geval is in beginsel sprake van btw-belaste uitleen van personeel aan het wijkteam door de zorgpartijen. Dit is onwenselijk, omdat deze btw kostprijsverhogend werkt.

Zoals we in het vorige hoofdstuk bespraken, is het in het kader van WMO 2015 geen optie om met deelcontracten te werken of gebruik te maken van het leerstuk kosten voor gemene rekening. Dit betekent dat er, behalve in de praktijk moeilijk toepasbare oplossingen als het splitsen van het dienstverband of het vormen van een fiscale eenheid voor de btw, maar één voor de hand liggende manier is om het uitlenen van personeel buiten de heffing van btw te houden: gebruik maken van het besluit inzake het structureel uitlenen van personeel. Hierbij zijn echter wel enkele knelpunten:

1. Het is voor de zorgpartijen onduidelijk of het wijkteam functioneert als sociaal-culturele instelling;

---

<sup>6</sup> Wij merken op dat dit geen limitatieve opsomming betreft.

2. Het wijkteam kan als materieel werkgever onmogelijk de financiële lasten dragen bij beëindiging van de samenwerkingsrelatie, omdat het wijkteam geen apart budget hiervoor heeft;
3. De onder 2.2 genoemde knelpunten zijn ook hier van toepassing.

Om deze knelpunten weg te nemen, raden wij op de eerste plaats aan dat wijkteams voor het verlenen van WMO-zorg expliciet als sociaal-culturele instellingen aangemerkt worden in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

Daarnaast zou voor dit soort samenwerkingsmodellen, waarbij het samenwerkingsverband geen aparte juridische entiteit is, maar wel als aparte ondernemer voor de btw heeft te gelden, in het besluit over structureel uitlenen in de zorg goedgekeurd moeten worden dat de financiële lasten bij het beëindigen van de samenwerking bij de formele werkgever blijven. *Graag vernemen wij van het ministerie of zij dit mogelijk achten.*

## 4. Sociaal wijkteam als afstemmingsnetwerk

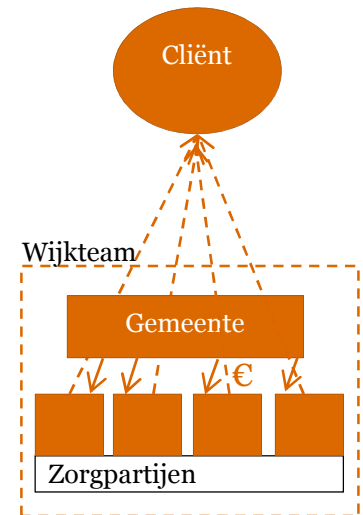
### Model 4: Sociaal wijkteam als afstemmingsnetwerk

Om op een kostenefficiënte wijze wijkbewoners het juiste niveau van zorg te kunnen bieden, willen gemeenten een wijkteam formeren, waarin de expertise van alle zorgpartijen (bijvoorbeeld MEE, Jeugdhulpverleningsinstellingen, SMD, RIBW enzovoorts) gebundeld wordt.

Het sociale wijkteam vormt een samenwerkingsverband van veel disciplines in het sociale domein. Er is ook contact en/of overleg met de wijkverpleging vanuit de Zorgverzekeringswet. Het team vormt (voor burgers) een organisatorisch verband. In dit verband is veelal een hiërarchie aanwezig rond besluitvorming. Bijvoorbeeld gemeente(ambtenaren) bewaken de eindverantwoordelijkheid voor het functioneren van het wijkteam (poortwachter).

Deelnemende (door de gemeente gecontracteerde) instellingen stellen personeelsleden ter beschikking aan het wijkteam. Hierbij zijn twee varianten mogelijk:

1. Het wijkteam en het overleg daarbinnen krijgt vorm door met 'gesloten beurzen' te werken: iedere deelnemende organisatie draagt zijn eigen personeelskosten. Het wijkteam zelf is geen juridische instelling, maar alleen een overlegplatform. Er zijn zelfstandige contractuele relaties tussen de zorgverleners en de inkopers (gemeente/ zorgverzekeraar).
2. De deelnemers aan het wijkteam krijgen een vergoeding voor coördinatie en afstemming van zorg en ondersteuning vanuit de extra middelen voor sociale wijkteams (WMO) of wijkverpleging (Zvw). Daadwerkelijke zorg en ondersteuning wordt geleverd door de afzonderlijke zorg/welzijnsinstellingen.



### 4.1. Gevolgen voor de btw

In dit model staat de vraag centraal of samenwerking met 'gesloten beurzen' is vrijgesteld van btw. Daarnaast staat de vraag centraal of er mogelijkheden zijn om de vergoedingen die door de zorgpartijen voor coördinatie ontvangen kunnen worden, buiten de btw te houden.

#### 4.1.1. Prestaties om niet

Als de instellingen ervoor kiezen om geen vergoeding in geld te vragen van de overige deelnemende instellingen ('samenwerking met gesloten beurzen'), dan hoeft dit voor de btw niet te betekenen dat geen vergoeding is ontvangen voor het verrichten van prestaties (bijvoorbeeld voor het uitlenen van personeel). Heffing van btw komt zowel aan de orde bij vergoedingen in geld als bij vergoedingen in natura. Het is in dit geval zeker mogelijk dat de vergoeding gezocht moet worden in een wederdienst van de andere instelling (bijvoorbeeld het uitlenen van haar personeel). Mocht er in het geheel geen vergoeding (in geld of natura) worden ontvangen voor de prestaties, dan zijn de prestaties niet



belastbaar met btw. Indien wel sprake is van vergoeding in natura, dan zal de uitwerking van dit model veel gelijkenis vertonen met het model in hoofdstuk 3.

#### **4.1.2. Ontvangen vergoedingen door het wijkteam**

Prestaties die een zorgpartij verricht waarvoor het een vergoeding krijgt, zijn belast met (21%) btw, tenzij een btw-vrijstelling van toepassing is. Dit moet per prestatie worden getoetst. We verwijzen naar de bijlage voor de mogelijk kwalificerende btw-vrijstellingen. Voor de coördinerende diensten zou eventueel de hierboven voorgestelde btw-vrijstelling voor wijkteams van toepassing zijn.

#### **4.2. Praktische uitwerking van model 4**

In dit model is het belangrijk om zorgvuldig vast te leggen dat er geen aparte vergoeding van welke aard dan ook verstrekt wordt voor het ter beschikking stellen van personeel aan het wijkteam. In dat geval blijven de btw-consequenties voor dit model beperkt, aangezien de zorgpartijen zelfstandig hun diensten blijven verlenen aan de cliënt. Wij kunnen ons echter voorstellen dat dit wegens niet-fiscale motieven onwenselijk is.

Als partijen aparte vergoedingen krijgen voor hun coördinerende rol als onderdeel van het wijkteam, is een dergelijke coördinerende dienst op dit moment in beginsel niet btw-vrijgesteld. We verwijzen naar paragraaf 3.1.1 voor een nadere bespreking van deze problematiek.

## **5. Afsluitend**

Zoals in de aanhef benoemd begrijpen wij dat u dit memo gebruikt als een notitiestuk in een overleg met het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst.

Wij nemen contact met u op om dit memo nader te bespreken. Mocht u zelf voor die tijd nog vragen en/of opmerkingen hebben, dan kunt u contact opnemen met Eduard Flinterman (088 792 4496).

Hoogachtend,  
PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V.

drs. J.F. Kijftenbelt MBA  
Tax partner  
jochem.kijftenbelt@nl.pwc.com  
T: 088 792 45 01  
F: 088 792 95 02

mr. E. Flinterman  
Senior tax manager  
eduard.flinterman@nl.pwc.com  
T: 088 792 44 96  
F: 088 792 95 02

## ***Bijlage I: de btw-vrijstellingen die op zorgdiensten van toepassing kunnen zijn***

In deze bijlage lichten we kort de verschillende btw-vrijstellingen toe die van toepassing kunnen zijn op in dit memo besproken zorgdiensten. Het is van belang dat eerst getoetst wordt of een dienst zelfstandig wordt uitgevoerd. Pas dan kan getoetst worden of de dienst aan de voorwaarden van een vrijstelling voldoet.

### ***1. Vrijstelling voor de verzorging en verpleging in een inrichting***

De prestaties die worden verricht op het gebied van het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen, en handelingen die daarmee nauw samenhangen, zijn btw-vrijgesteld. Om in aanmerking te komen voor deze vrijstelling mag volgens de Nederlandse wettekst met de prestatie geen winst worden beoogd. Uit Europese jurisprudentie blijkt echter dat vereist is dat de instelling als geheel geen winstoogmerk heeft.

Onder nauw samenhangende handelingen vallen met name het verstrekken van spijzen en dranken en genees- en verbandmiddelen aan die personen. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat van 'nauw samenhangende handelingen' sprake is als de diensten logischerwijs verband houden met de verzorging en verpleging die onontbeerlijk zijn om de beoogde doelstelling te behalen.

In de literatuur wordt op basis van recente jurisprudentie<sup>7</sup> betoogd dat ook in onderaanneming zelfstandig uitgevoerde diensten onder deze btw-vrijstelling kunnen vallen. Complicaties hierbij zijn echter dat de onderaannemer dan zelfstandig als instelling aangemerkt lijkt te moeten worden en geen winstoogmerk mag hebben, al kan op basis van recente jurisprudentie betwijfeld worden of deze vereisten nog zelfstandige betekenis hebben.<sup>8</sup>

### ***2. Medische vrijstelling***

De medische btw-vrijstelling beoogt om de diensten en leveringen op het vlak van de gezondheidskundige verzorging van de mens vrij te stellen van btw. De medische btw-vrijstelling kan worden toegepast als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

1. de diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens. Hiervan is sprake als de prestaties zijn gericht op de diagnose, de behandeling of de genezing van een individuele patiënt;
2. de diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG;
3. voor zover de Wet BIG daarin voorziet, zijn de beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register ingeschreven;
4. de verrichte diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding.

Voor de toepassing van de medische vrijstelling is het niet relevant vanuit welke rechtsvorm de medische prestaties worden verricht. De zorg in onderaanneming kan dus btw-vrijgesteld worden aangeboden vanuit een maatschap, besloten vennootschap, als zelfstandige, enzovoorts. De btw-heffing maakt namelijk geen onderscheid tussen rechtsvormen: eenieder die zelfstandig optreedt in

---

<sup>7</sup> HR 13 juni 2014, nr. 12/02960, V-N 2014/30.13 en HR 13 juni 2014, nr. 13/05580, V-N 2014/30.14.

<sup>8</sup> Zie met name HR 19 april 2013, nr 12/00243, BNB 2013/146.

het economische verkeer is een ondernemer in de zin van de btw. Daarnaast is het voor deze btw-vrijstelling niet relevant of de dienstverrichter winst beoogt.

Onder de medische vrijstelling zijn ook de diensten op het gebied van de AWBZ- en de Wmo-zorg opgenomen. De wettekst zal worden aangepast, zodat de vrijstelling ook geldt voor diensten als omschreven in de WMO 2015.

### *3. Sociaal-culturele vrijstelling*

Vrijgesteld van btw zijn de leveringen en diensten van sociale en culturele aard. Het gaat hier om sociale en culturele leveringen en diensten van instellingen die uitdrukkelijk zijn aangewezen. Om in aanmerking te komen voor deze vrijstelling mag de dienstverlener geen winst beogen voor al haar activiteiten tezamen. In bijlage II kunt u een lijst vinden van relevante instellingen die onder deze vrijstelling vallen.

De volgende prestaties zijn van de vrijstelling uitgesloten:

1. het verstrekken van spijzen en dranken;
2. het verrichten van onderzoek;
3. het ter beschikking stellen van personeel;
4. het verzorgen van loon- en salarisadministratie, financiële administratie en grootboekadministratie; en,
5. andere prestaties die de concurrentieverhoudingen ernstig verstoren.

Wij wijzen erop dat, indien een instelling kwalificeert als sociaal-culturele instelling en personeel inleent van een andere partij, de uitlenende partij niet alleen gebruik kan maken van de goedkeuring voor zorginstellingen in het besluit over uitlening van personeel, maar ook van die voor uitleen aan sociaal-culturele instellingen. In dat geval hoeft, zoals wij het besluit lezen, de uitlenende instelling niet primair btw-vrijgestelde activiteiten te verrichten om de uitleen van personeel buiten de btw-heffing te houden. *Graag zien wij dit door het ministerie bevestigd.*

### *4. Vrijstelling voor samenwerkingsverbanden*

De btw kent een vrijstelling voor samenwerkingsverbanden. Deze vrijstelling wordt wel de "koepelvrijstelling" genoemd. De koepelvrijstelling geldt voor bepaalde samenwerkingsverbanden die zelf prestaties verrichten waarvoor ze zijn vrijgesteld van de btw.

Bij de koepelvrijstelling richten meerdere zorginstellingen samen een koepel op. De zorginstellingen zijn vervolgens leden van de koepel. Deze koepel is voor de heffing van de btw een zelfstandige ondernemer. Dienstverlening vanuit de koepel aan haar leden kan btw-vrijgesteld plaatsvinden, tenzij deze dienstverlening bestaat uit wasverzorging, het verzorgen van de loonadministratie, financiële administratie en de grootboekadministratie, automatisering en ICT, detachering van personeel, financiële administratie en enkele andere diensten. Daarnaast mag de koepel geen winst beogen die niet terugvloeit naar haar leden: ze mag van haar leden slechts hun aandeel in de gemaakte kosten vorderen. Tot slot mag er geen sprake zijn van ernstige concurrentieverstoreningen.

Wij merken op dat de koepelvrijstelling niet geldt voor diensten die de koepel inkoop. Op de inkoop van diensten of goederen door de koepel kan dus nog steeds kostprijsverhogende btw drukken.

## ***Bijlage II: instellingen die aanspraak kunnen maken op de sociaal-culturele vrijstelling***

- kruisverenigingen;
- instellingen tot bestrijding van de tuberculose;
- instellingen voor reumatiekbestrijding;
- instellingen werkzaam op het gebied van de Eerste Hulp Bij Ongevallen;
- instellingen werkzaam op het gebied van adoptiebemiddeling;
- scholen voor langdurig zieke kinderen;
- consultatiebureaus voor alcohol en drugs;
- bureaus voor seksuele en huwelijksvoorlichting, alleen voor diensten;
- instellingen van verpleging, kraam- en gezinsverzorging, voor zover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder de medische vrijstelling of de vrijstelling voor de verzorging en verpleging in instellingen;
- speeltuinverenigingen;
- dagverblijven voor gehandicapten;
- ziekenhuizen, poliklinieken, psychiatrische inrichtingen en dergelijke inrichtingen, voor zover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder de vrijstelling voor de verzorging en verpleging in instellingen;
- instellingen die werkzaam zijn op het terrein van op preventie gerichte ondersteuning van jeugdigen met problemen met opgroeien en van ouders met problemen met opvoeden als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder g, onderdeel 2, van de Wet maatschappelijke ondersteuning, voor zover werkzaam op het gebied van het jeugd- en jongerenwerk;
- instellingen op het terrein van het bevorderen sociale samenhang in en leefbaarheid van dorpen, wijken en buurten als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder g, onderdeel 1, van de Wet maatschappelijke ondersteuning, voor zover werkzaam op het gebied van het club- en buurthuiswerk;
- instellingen op het gebied van bejaardenzorg voor prestaties die in het bijzonder zijn gericht op het handhaven of bevorderen van de mogelijkheden voor ouderen om zo lang mogelijk zelfstandig te blijven wonen, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken, maar met uitzondering van leveringen en diensten in het kader van personenalarmering;
- gemeenten of door gemeenten aangewezen rechtspersonen voor prestaties verricht op grond van artikel 7 van de Wet werk en bijstand;
- instellingen die schoolbegeleiding verzorgen als bedoeld in artikel 180 van de Wet op het primair onderwijs, artikel 166 van de Wet op de expertisecentra en artikel 18 van de Wet op het voortgezet onderwijs;
- instellingen voor algemeen maatschappelijk en bedrijfsmaatschappelijk werk;
- stichtingen en zorgaanbieders als bedoeld in artikel 1, eerste lid, van de Wet op de jeugdzorg, mede voor het verstrekken van spijzen en dranken;
- instellingen ter bestrijding van hart- en vaatziekten voorzover het reanimatieonderwijs betreft, die daarvoor via convenanten nauw samenwerken met de Nederlandse Hartstichting;
- instellingen die werkzaam zijn op het gebied van schuldhulpverlening, met uitzondering van bewindvoering in het kader van de wettelijke schuldregeling, voorzover de diensten niet reeds kunnen worden gerangschikt onder artikel 11, eerste lid, onderdeel j, van de wet.