



Btw bij uitlenen van zorgpersoneel

1. Inleiding

De zorgsector wenst personeelstekorten in de zorg tegen te gaan door meer samenwerking tussen zorginstellingen, in het bijzonder het onderling uitlenen van personeel in plaats van inlenen bij (commerciële) uitzendbureaus en het inhuren van zzp'ers.

Als hoofdregel geldt dat het tegen vergoeding uitlenen van personeel belast is met btw. De btw die drukt op het inlenen van personeel kunnen de zorginstellingen niet verrekenen omdat hun prestaties voor de btw zijn vrijgesteld.

In dit document worden situaties beschreven waarin het uitlenen van zorgpersoneel kan plaatsvinden zonder dat btw in rekening moet worden gebracht. Dit volgt uit de huidige wet- en regelgeving. Het gaat om de volgende situaties:

- 1) Contractuele inrichting van het uitlenen van personeel;
- 2) (Onder)aanneming van een zorgprestatie
- 3) Kosten voor gemene rekening;
- 4) Fiscale eenheid omzetbelasting;
- 5) Goedkeuring voor de *structurele* uitleen van personeel;
- 6) Het *niet structureel* uitlenen van personeel onder de reikwijdte van een wettelijke btw-vrijstelling.

2.1 Contractuele inrichting van het uitlenen van personeel

Het ter beschikking stellen van personeel vindt in de praktijk plaats onder verschillende benamingen (detacheren, uitlenen, ter beschikking stellen). In dit document wordt onder 'ter beschikking stellen van personeel' verstaan de situatie waarin de uitlener personeel ter beschikking stelt aan de inlener waarbij dat personeel onder toezicht of leiding van de inlener arbeid verricht. Ook als het zorgpersoneel 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.¹

In de volgende driesituaties leidt de uitleen of inzet van zorgpersoneel niet tot btw-heffing:

- a) 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. Als partijen de uitleening vormgeven zonder dat een vergoeding in rekening wordt gebracht zal btw-heffing niet aan de orde zijn.² Partijen zullen dan voor lief moeten nemen dat de kosten boekhoudkundig minder adequaat worden toegerekend. **Let op!** Een tegenprestatie in natura vormt voor de btw ook een vergoeding.
- b) De zorgmedewerker sluit afzonderlijke arbeidsovereenkomsten met meerdere zorginstellingen. Als de zorgmedewerker werkzaamheden verricht op basis van de met de zorginstelling gesloten arbeidsovereenkomst is geen sprake van het ter beschikking stellen van personeel en wordt er om die reden niet aan btw-heffing toegekomen. Er worden dan immers ook geen kosten doorberekend. **Let op!** Als de medewerker (ondanks de aanwezigheid van twee arbeidsovereenkomsten) toch wordt uitgeleend, is sprake van een uitleen die in beginsel belast is met btw.
- c) Samenwerkende zorginstellingen sluiten één gezamenlijke arbeidsovereenkomst met een zorgmedewerker en verdelen de salariskosten die voortvloeien uit deze arbeidsovereenkomst via een potovereenkomst. De verdeling van de salariskosten blijft buiten de heffing van btw als:
 - a. De zorgmedewerker in dienst is bij alle (samenwerkende) zorginstellingen;
 - b. Het salaris wordt betaald vanaf een gezamenlijke bankrekening, waarbij de deelnemende zorginstellingen ieder een deel van het salaris op de gezamenlijke bankrekening storten;

¹ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, Besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, Stcrt. 2022, 18350, paragraaf 2.

² Artikel 1 van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

- c. Vooraf is vastgelegd voor welk deel de zorginstelling bijdraagt in de salariskosten van de zorgmedewerker;
- d. De gemeenschappelijke bankrekening niet dient 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 wordt gedaan, maar ook dat tegenover die betaling een handelen of een nalaten als ondernemer kan worden bepaald.³

Let op! Het gaat hier enkel om de verdeling van salariskosten. De verrekening van overige kosten is belast. De heffing van btw blijft dan alleen achterwege als deze kosten langs de weg van de kosten voor gemene rekening worden verdeeld (zie 2.3 hierna).

Let op! Hierboven worden de kaders vanuit btw-perspectief geschetst. De arbeidsrechtelijke gevolgen en de problematiek die hiermee gepaard gaat voor de loonheffingen blijft hier onbesproken omdat die een eigen dynamiek kennen.

2.2. (Onder)aanneming van een zorgprestatie

Bij (onder)aanneming van een zorgprestatie is er geen sprake van het uitlenen van personeel. Er is sprake van (onder)aanneming wanneer de uitlener afspraken maakt met de inlener over het resultaat, de inhoud en kwaliteit van de te verrichten werkzaamheden en hiervoor ook aansprakelijk is. In dat geval moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- a. De partijen hebben een overeenkomst tot opdracht tot het verrichten van bepaalde werkzaamheden gesloten, waarbij de uitlener zich tegenover de inlener verbindt om bepaalde werkzaamheden uit te voeren waarbij de uitlener 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 inlener en de uitlener geen arbeidsovereenkomst of uitzendovereenkomst bestaat of enige andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat; en
- d. Er wordt ook feitelijk zo gehandeld.⁴

Let op! Bij (onder)aanneming is geen sprake van het uitlenen van personeel, maar van een andersoortige prestatie. Voor die andersoortige prestatie moet zelfstandig worden getoetst of daarop een btw-vrijstelling van toepassing is.

2.3. Kosten voor gemene rekening

Zorginstellingen kunnen ervoor kiezen om gezamenlijk personeelskosten te maken en deze kosten (inclusief de bijbehorende risico's) in een vooraf bepaalde verhouding te delen. De verdeling van kosten wordt voor de btw alleen onder strikte voorwaarden niet als het berekenen van een vergoeding beschouwd.

Als het leerstuk kosten voor gemene rekening van toepassing is, hoeft op de doorbelasting van de kosten geen btw in rekening te worden gebracht. Het leerstuk kosten voor gemene rekening gaat er namelijk van uit dat aan die verrekening van kosten geen prestaties ten grondslag liggen en het slechts een zuivere verdeling van kosten betreft. Een van de deelnemers, de zogenoemde penvoerder, maakt de kosten en kan de kosten btw-onbelast doorberekenen aan de ondernemers met wie wordt samengewerkt (Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, aftrek van voorbelasting, paragraaf 5.2.2.).

Er is sprake van kosten voor gemene rekening wanneer de kosten volgens een vooraf vaststaande verdeelsleutel (lees: een vast percentage) worden verdeeld over de verschillende partijen. De

³ Hoge Raad 29 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2461, r.o. 2.5.4.

⁴ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, Besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, Stcrt. 2022, 18350, paragraaf 2.

kosten zijn gemaakt ten behoeve van meerdere ondernemers, maar in eerste instantie worden de kosten door één ondernemer betaald. Deze kosten worden vervolgens door middel van een vooraf overeengekomen verdeelsleutel naar de andere ondernemers omgeslagen. De ondernemer die de kosten betaalt en doorberekent aan de andere ondernemer(s), dient ook zelf een deel van de kosten te dragen. De verhouding waarin kosten voor gemene rekening onder de ondernemers worden verdeeld, moet de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten te weerspiegelen (Hoge Raad, 21 november 2008, nr. 43.930, LJN BC3696).

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.

De vooraf overeengekomen verdeelsleutel voor de kosten kan achteraf niet worden gewijzigd/aangepast. Het is een voorwaarde dat de verdeelsleutel voorafgaand aan de te maken kosten is overeengekomen. De verdeelsleutel blijft gelden voor de gehele periode dat de gezamenlijkheid bestaat. Ook bij een verlenging van de overeenkomst is het niet mogelijk om de verdeelsleutel aan te passen. De verdeelsleutel kan alleen worden aangepast wanneer er wijzigingen zijn in de 'gezamenlijkheid'. Dit kan het geval zijn als er nieuwe ondernemers toetreden of ondernemers uittreden. Ook is er sprake van een wijziging in de 'gezamenlijkheid' als ondernemers binnen de 'gezamenlijkheid' gaan fuseren.

2.4. Fiscale eenheid omzetbelasting

Zorginstellingen kunnen onder voorwaarden een fiscale eenheid voor de btw vormen. Als de instellingen een fiscale eenheid voor de btw vormen worden zij voor de btw aangemerkt als één btw-ondernemer. Hierdoor leiden prestaties die binnen de fiscale eenheid worden verricht, zoals het onderling uitlenen van personeel, niet tot btw-heffing. Het recht op aftrek van btw op kosten wordt op het niveau van de fiscale eenheid bepaald. Met andere woorden, alleen de btw-belaste prestaties die de fiscale eenheid voor derden verricht kunnen recht geven op aftrek van btw op kosten.

Voor het vormen van een fiscale eenheid voor de btw is nodig dat de zorginstellingen (1) btw-ondernemer zijn en (2) in organisatorisch, financieel en economisch opzicht verweven zijn.⁵ Hierna worden de verwevenheden kort toegelicht.

a) Organisatorische verwevenheid

Van organisatorische verwevenheid is sprake als de zorginstellingen onder één overkoepelende leiding staan die als eenheid functioneert. Of als de leiding van de ene partij feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van de andere partij.

b) Financiële verwevenheid

Voor aandelenvennootschappen (zoals een BV) geldt dat meer dan 50% van de aandelen, inclusief de zeggenschap daarover, (on)middelmatig in dezelfde handen moet zijn. Doordat een stichting geen in aandelen verdeeld kapitaal heeft, kan de financiële verwevenheid tussen stichtingen niet op deze wijze worden beoordeeld. Van financiële verwevenheid tussen stichtingen is alleen sprake indien 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.

c) Economische verwevenheid

Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake:

- a. Als de activiteiten van partijen voor meer dan 50% strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring of;
- b. Als de activiteiten van de ene partij voor meer dan 50% ten behoeve van de andere partij worden uitgeoefend. Partijen zijn ook met elkaar verweven Als zij een niet

⁵ Artikel 7, vierde lid van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

verwaarloosbare economische relatie met elkaar hebben en wordt voldaan aan de overige verwevenheden.

Het samenvoegen van zorginstellingen onder eenzelfde financieel en organisatorisch verband kan er dus toe leiden dat het doorberekenen van kosten voor personeel binnen die samenvoeging niet met btw wordt belast.

Let op! De verwevenheidseisen dienen per geval aan de hand van concrete feiten en omstandigheden te worden getoetst.

2.5. Goedkeuring voor structurele uitleen van personeel

Binnen de gezondheidszorg geldt dat het *structureel* uitleenen van personeel onder strikte voorwaarden van btw is vrijgesteld. Deze vrijstelling betreft een beleidsmatige goedkeuring die ziet op situaties dat een personeelslid voor onbepaalde tijd wordt uitgeleend. De goedkeuring faciliteert uitleen van personeel dat niet reeds op grond van de wettelijke bepaling btw-vrijgesteld kan plaatsvinden (zie 2.6 hierna).

Heffing van btw blijft bij het *structureel* ter beschikking stellen van zorgpersoneel onder de volgende voorwaarden achterwege:

- 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; en
- 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.⁶

2.6. Het niet structureel uitlenen van personeel onder de reikwijdte van een wettelijke btw-vrijstelling

De Europese Btw-richtlijn (die lidstaten verplicht moeten toepassen) bevat een limitatieve opsomming van leveringen en diensten waarop – bij wijze van uitzondering – een vrijstelling van toepassing is waardoor géén btw verschuldigd is. Deze richtlijn kent geen vrijstelling voor de uitleen van personeel. Het uitlenen van personeel is dus in beginsel belast met btw. Op het moment dat zorginstellingen onderling personeel uitleenen en daarvoor een vergoeding berekenen, moet daarover btw in rekening worden gebracht.

Onder voorwaarden (die volgen uit Europese jurisprudentie) kan het uitlenen van personeel echter – als “nauw samenhangend” met de vrijgestelde (zorg)hoofdprestatie – onder de reikwijdte van een wettelijke btw-vrijstelling vallen.⁷ Dit doet zich voor bij de vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen en de sociaal-culturele vrijstelling voor WMO-zorg en Jeugdzorg. Het uitlenen van personeel valt in die situatie als het ware samen met de vrijgestelde hoofdprestatie.

2.6.1 Ter beschikking stellen van personeel onder de vrijstelling voor het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen

⁶ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, Stcrt. 2022, 18350, paragraaf 4.2.

⁷ HvJ EU 12 maart 2015, ECLI:EU:C:2015:164 (Go Fair), HvJ EU 9 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:95 (Kinderopvang Enschede) en HvJ 8 oktober 2020, ECLI:EU:C:2020:811 (Finanzamt D).

De Wet op de Omzetbelasting 1968 kent een vrijstelling voor *het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen*.⁸ Deze vrijstelling geldt ook voor de nauw met die prestatie samenhangende diensten. Het ter beschikking stellen van personeel is onder voorwaarden aan te merken als nauw met de hoofdprestatie – het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen – samenhangende dienst.⁹ De voorwaarden daarvoor luiden als volgt:

- 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.¹⁰

Uit artikel 11, derde lid van de Wet op de Omzetbelasting 1968 volgt nog de aanvullende voorwaarde dat de vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen slechts van toepassing is als de ondernemer geen winst beoogt.¹¹ Dit geldt zowel voor de hoofdprestatie als voor de nauw met de hoofdprestatie samenhangende dienst en dus ook voor het ter beschikking stellen van personeel.

2.6.1.1. Voorwaarden a en b

Uit de voorwaarden a en b volgt dat het vrijgesteld ter beschikking stellen van personeel alleen mogelijk is tussen instellingen die onder de vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen vallen. Onder deze inrichtingen vallen: **ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, psychiatrische inrichtingen, rusthuizen, verzorgingshuizen, verzorgingsflats en internaten die de volledige verzorging van de geplaatste minderjarigen verlenen**. Onder verzorgingsflats wordt verstaan woonvormen die naar maatschappelijke opvattingen als zodanig kwalificeren. Het betreft dan woonvormen waarbij naast de verhuur en de daarmee nauw samenhangende prestaties ook nog andere (verzorgende) prestaties worden verricht die naast substantieel en kenmerkend voor dergelijke prestaties tevens onderscheidend zijn ten opzichte van de enkele verhuur. Te denken valt dan aan:

- het verlenen van huishoudelijke hulp;
- de (verpleegkundige) verzorging bij ziekte van de bewoners; of
- het eventuele gebruik van gemeenschappelijke recreatieruimten en het verhuren van logeerkamers aan gasten van de bewoners.¹²

Het onderling ter beschikking stellen van personeel tussen de genoemde verschillende instellingen kan dus onder de vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen vallen.

Voorbeeld: Een *ziekenhuis* kan vrijgesteld personeel ter beschikking stellen aan een *verpleeginrichting*, mits 1) de terbeschikkingstelling van het personeelslid onontbeerlijk is voor het verrichten van de vrijgestelde prestaties van de inlenende verpleeginrichting; 2) de terbeschikkingstelling er niet in hoofdzaak toe strekt extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële

⁸ Artikel 11, eerste lid, onderdeel c van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁹ Besluit Omzetbelasting; verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen, besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, Stcrt. 2017, 53035 zoals gewijzigd bij besluit van 29 december 2018, nr. 2018-12854, Stcrt. 2018, 72654, paragraaf 3.2.

¹⁰ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, Stcrt. 2022, 18350, paragraaf 4.3 en artikel 11, tweede lid van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

¹¹ De Staatssecretaris heeft echter in een beleidsbesluit goedgekeurd dat de vrijstelling onder voorwaarden ook kan worden toegepast door winst beogende instellingen (Besluit Omzetbelasting; verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen, besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, Stcrt. 2017, 53035 zoals gewijzigd bij besluit van 29 december 2018, nr. 2018-12854, Stcrt. 2018, 72654, paragraaf 4.1)

¹² Besluit Omzetbelasting; verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen, besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334, Stcrt. 2017, 53035 zoals gewijzigd bij besluit van 29 december 2018, nr. 2018-12854, Stcrt. 2018, 72654, paragraaf 3.1.

ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen en 3) het ziekenhuis geen winst beoogt.

Let op! Het gaat bij deze vrijstelling om de zorg die wordt verleend aan *in een inrichting opgenomen personen*. Dat wordt in de praktijk vaak intramurale zorg genoemd. Zorg aan personen die niet in een inrichting zijn opgenomen – in de praktijk vaak extramurale zorg genoemd – valt niet onder deze wettelijke btw-vrijstelling. Daarmee valt uitlenen van personeel ten behoeve van extramurale zorg evenmin onder deze vrijstelling.

2.6.1.2. Voorwaarde c.

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.

2.6.1.3. voorwaarde d.

Er kan worden aangenomen 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. Ook 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.¹³

2.6.2. ter beschikking stellen van personeel onder de sociaal-culturele vrijstelling (Wmo-zorg en Jeugdzorg)

De Wet op de Omzetbelasting 1968 kent een vrijstelling voor aangewezen sociale of culturele leveringen en diensten, mits de ondernemer geen winst beoogt en geen verstoring van de concurrentieverhoudingen optreedt ten opzichte van ondernemers die winst beogen. Deze vrijstelling geldt onder voorwaarden ook voor het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de Wmo- en Jeugdzorg.

Het ter beschikking stellen van personeel door een ondernemer die Wmo-zorg verleent aan een andere ondernemer die Wmo-zorg verleent kan vrijgesteld van btw plaatsvinden. Dit geldt ook voor het ter beschikking stellen van personeel door een ondernemer die Jeugdzorg verleent aan een andere ondernemer die dit personeel inzet voor Jeugdzorg.

De voorwaarden voor de toepassing van deze twee vrijstellingen zijn:

- a. het personeelslid wordt ter beschikking gesteld door een uitlener die voor zijn primaire activiteit onder de wettelijke vrijstelling voor Wmo-zorg c.q. 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.

2.6.2.1. voorwaarde c.

Ook hier wordt met de voorwaarde onder c bedoeld dat zonder het ter beschikking stellen van het personeelslid niet hetzelfde niveau of dezelfde kwaliteit van de Wmo- c.q. Jeugdzorg door de inlener kan worden verzekerd.

¹³ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, Stcrt. 2022, 18350, paragraaf 4.3.

2.6.2.2. voorwaarde d.

Er kan worden aangenomen 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. Ook 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 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.¹⁴

Let op! Omdat hier sprake is van twee verschillende vrijstellingen, kan het onderling ter beschikking stellen van personeel tussen een ondernemer die Wmo-zorg verleent en een ondernemer die Jeugdzorg verleent *niet* vrijgesteld van btw plaatsvinden.¹⁵

Let op! Het ter beschikking stellen van personeel tussen ondernemers die de vrijstelling voor het verzorgen en het verplegen van in een inrichting opgenomen personen toepassen en ondernemers die de vrijstelling voor de Wmo- en Jeugdzorg toepassen kan evenmin vrijgesteld plaatsvinden.

¹⁴ Besluit Omzetbelasting, ter beschikking stellen van personeel, besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, Stcrt. 2022, 18350, paragraaf 3.3.

¹⁵ Artikel 7a, vierde lid van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en Bijlage B, onderdeel b, algemene aantekening van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.