

Inzet extern personeel: het kan zonder btw

Het veranderende zorglandschap vraagt steeds meer om samenwerking. Decentralisatie van het sociale domein, integrale ziekenhuisbekostiging, en samenwerking en nieuwe bekostigingsvormen in de eerstelijnszorg zijn slechts een paar oorzaken van de vraag naar en het gezamenlijk gebruik van personeel. Ook bieden steeds meer partijen personeel aan of faciliteren de inzet van zzp'ers. De btw speelt hierbij een belangrijke rol. In dit artikel geven wij een praktische beschrijving om ongewenste btw-heffing op personeel te voorkomen. Daarbij focussen we niet op de welbekende mogelijkheden zoals structurele uitleen en kosten voor gemene rekening. We zoomen in op de overeenkomst van opdracht en de vrijstelling voor nauw samenhangende prestaties.

Een juiste duiding

Als hoofdregel geldt dat het uitlenen van personeel btw-belast is. Ook als dat personeel bijvoorbeeld over een BIG-registratie beschikt en feitelijk zorginhoudelijk bezig is bij de inlener.

Om btw-heffing te kunnen voorkomen, moeten we allereerst goed begrijpen wat wordt verstaan onder het uitlenen van personeel. Volgens het besluit van 14 maart 2007 (nr. CPP2007/347M) van de staatssecretaris van Financiën gaat het om de situatie waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt aan een ander, waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die ander arbeid verricht. Specifieke vakkennis of professionele verantwoordelijkheden sluiten niet uit dat onder toezicht of leiding van de inlener kan worden gewerkt. De staatssecretaris geeft in dat besluit een ontzettend belangrijke toevoeging. Van het uitlenen van personeel moet namelijk worden onderscheiden de situatie waarin de presterende ondernemer zich tegenover zijn afnemer verbindt bepaalde werkzaamheden uit te voeren, waarbij die ondernemer ook voor de inhoud en kwaliteit van die werkzaamheden aansprakelijk is. Hiermee geeft de staatssecretaris de eerste oplossing voor de btw-problematiek.

Overeenkomst van opdracht

Als géén sprake is van het uitlenen van personeel, maar van het aannemen van een medische prestatie in de vorm van een overeenkomst van opdracht, dan ligt een btw-vrijstelling binnen handbereik. Een ideaal instrument om in te zetten bij bijvoorbeeld onderaanneming van zorg, de inzet van een praktijkondersteuner in meerdere huisartsenpraktijken of het 'delen' van een neuroloog tussen twee ziekenhuizen.

Als personeel tewerk wordt gesteld bij een andere zorgpartij, dan neemt de Belastingdienst al snel het standpunt in dat het personeel btw-belast wordt uitgeleend.

De Belastingdienst legt daarbij de jurisprudentie verkeerd uit. Zo heeft de Hoge Raad op 11 augustus 2017 (nr. 15/03805) bevestigd dat de prestatie van de ondernemer dient te worden geduid, niet de handelingen die het zorgpersoneel in dienst van die ondernemer feitelijk verrichten. Dat is een logische uitkomst. De Belastingdienst legt deze uitspraak echter verkeerd uit en stelt in voorkomende gevallen dat een ondernemer niet vrijgesteld kan presteren als hij personeel inzet dat bij hem in loondienst is. Een volstrekt onjuist standpunt als de presterende ondernemer zich daadwerkelijk heeft verbonden om een medische prestatie te verrichten. Zo verricht een schilder die zijn personeel een gebouw laat schilderen toch ook geen detacheringdienst. Zijn prestatie bestaat uit het schilderen van het gebouw.

De Belastingdienst zal dus moeten worden overtuigd. Het opstellen van een overeenkomst van opdracht dient daarom secuur plaats te vinden en dient uiteraard aan te sluiten bij de feitelijke situatie. Belangrijke aspecten zijn:

1. De opdrachtnemer verplicht zich tot het verrichten van bepaalde naar hun aard duidelijk omschreven werkzaamheden;
2. De opdrachtnemer is verantwoordelijk voor het resultaat, de kwaliteit en de inhoud van de opdracht. Hij dient zich hiervoor te verzekeren en niet alle aansprakelijkheden bij de opdrachtgever te leggen. Dat de eindverantwoordelijkheid uiteindelijk bij de opdrachtgever ligt (bijvoorbeeld bij een ziekenhuis of de huisarts), hoeft geen probleem te zijn;
3. Er mag geen sprake zijn van het uitlenen van personeel. De personen die de werkzaamheden verrichten mogen dus niet onder toezicht of leiding van de opdrachtgever staan, kortom zelfstandig hun werkzaamheden kunnen verrichten;
4. Woorden die doorgaans in een arbeids- of uitleen-

overeenkomst worden gebruikt moeten worden vermeden, bijvoorbeeld personeel, werknemer, inlenen, uitlenen, detachering, leiding, toezicht, functioneringsgesprek en verlof;

- Om gebruik te kunnen maken van een btw-vrijstelling dient uiteraard te worden voldaan aan de voorwaarden die voor de vrijstellingen gelden. Zo zal bij een medische dienst sprake moeten zijn van gekwalificeerde beroepsbeoefenaren (BIG-registratie of van vergelijkbare kwaliteit), of van een onderdeel die naar zijn aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel uitmaakt van de medische behandeling.

Denk bij het opstellen van een overeenkomst van opdracht aan een overeenkomst die een schilder zou sluiten voor het schilderen van een huis. De overeenkomst van de schilder spreekt niet over de inzet van zijn personeel en bijvoorbeeld over verlof- en vervangingsmogelijkheden. Hij spreekt af om het huis te schilderen, punt. Helaas en wat ons betreft volledig onrechtvaardig zet de Belastingdienst wel vraagtekens bij de overeenkomst tussen zorgpartijen en niet bij de overeenkomst van een schilder.

Nauw samenhangende prestaties

Als wel sprake is van uitlenen van personeel, hoeft dat niet automatisch tot btw-heffing te leiden. De btw-vrijstelling voor het verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen personen, hierna de 'instellingen-vrijstelling', geldt namelijk ook voor prestaties die daarmee nauw samenhangen. Het uitlenen van personeel kan volgens de staatssecretaris van Financiën (ingevolge het besluit van 6 september 2017, nr. BLKB2017-7334) als nauw met de verzorging en verpleging samenhangende handeling kwalificeren als:

1. zowel de uitlener als de inlener voor hun hoofddprestaties onder de instellingenvrijstelling vallen; en
2. het ter beschikking stellen van personeel onontbeerlijk is voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen door de inlener; en
3. het ter beschikking stellen van personeel er niet in hoofdzaak toe strekt dat de uitlener zich daarmee extra opbrengsten verschafft door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen. Hiervan is in ieder geval geen sprake als de uitlener slechts de bruto loonkosten in rekening brengt (eventueel met een redelijke opslag voor de kosten die zijn verbonden aan het formele werkgeverschap).

Voor het uitlenen van medisch personeel is het bovenstaande in beginsel toepasbaar. Voor het uitlenen van niet-medisch personeel of medisch ondersteunend personeel zal de tweede voorwaarde onderwerp van discussie zijn. De Belastingdienst zal de vrijstelling bij het

uitlenen van dergelijk personeel alleen toestaan als het om medische werkzaamheden gaat die naar hun aard een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de aan patiënten geboden vrijgestelde medische verzorging vormen. Niet-medische werkzaamheden, bijvoorbeeld management, coördinatie en schoonmaak, kunnen niet in de instellingenvrijstelling delen, ondanks dat dergelijke werkzaamheden bijdragen aan het afdoende functioneren van de inlener.


Positie zzp'ers

Voor zzp'ers geldt als eerste vraag of zij zelfstandig hun werkzaamheden verrichten (voor maten in een maatschap geldt in principe hetzelfde). Kwalificeren zij feitelijk als werknemer van de opdrachtgever, dan treden zij niet op als btw-ondernemer. Btw is dan in het geheel niet aan de orde. Verricht de zzp'er daadwerkelijk zelfstandig zijn diensten, dan moet worden beoordeeld of die diensten onder een btw-vrijstelling vallen. De Hoge Raad heeft in 2014 duidelijk aangegeven dat een zzp'er zichzelf niet kan uitlenen als personeel. De diensten van een zzp'er kwalificeren dus niet als het uitlenen van personeel.

Daarnaast groeit het fenomeen van organisaties of platforms die zzp'ers in de zorg en zorginstellingen die tijdelijk professionals nodig hebben bij elkaar brengen. De bemiddelende organisatie is daarbij geen partij, maar brengt vraag en aanbod slechts bij elkaar. De zzp'ers factureren direct aan de zorginstellingen. Hierbij dient overigens wel te worden beoordeeld of de bemiddelende organisatie niet toch werkgever is van de vermeende zzp'ers. Is dat het geval, dan zal die organisatie als uitzendbureau kwalificeren en btw in rekening moeten brengen.

In de praktijk blijkt dat de ene zzp'er btw in rekening brengt en de andere niet. Dat is mogelijk. Iedere zzp'er (en opdrachtgever) zal zelf moeten beoordelen of zijn/haar dienst onder een btw-vrijstelling valt. Daarbij zijn de inhoud van de dienst en vaak ook de beroepskwalificaties van de zzp'er doorslaggevend. Een BIG-registratie is voor de zzp'er overigens lang niet in alle gevallen noodzakelijk.

Conclusie

Het uitlenen of delen van personeel kan vervelende btw-gevolgen hebben. We kennen een aantal goede instrumenten om btw-heffing te voorkomen. Neem btw-heffing daarom niet voor lief, maar ga hier ook zeker niet te lichtzinnig mee om. Belangrijk is om vooraf de gevolgen en mogelijkheden in kaart te (laten) brengen. Het moge duidelijk zijn dat vervolgens een goede en duidelijke overeenkomst onontbeerlijk is. Voor volledige zekerheid over de btw, kan de overeenkomst met de Belastingdienst worden afgestemd. 

*Matthijs van Ooij
en Nika Stegeman-
Kruijt, BDO Belastingadviseurs*