

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie – Indirecte belastingen



***Samenwerking in het wettelijk onderwijs en BTW.***

**Naam:** Gijs Steverink

**Studentnummer:** 413668

**Scriptiebegeleider:** Drs. John Gruson

**Tweede beoordelaar:** Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merkx

**Inleverdatum:** 3 januari 2021

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Voorwoord

Beste lezer,

Voor u ligt mijn masterscriptie in het kader van mijn masterstudie Fiscale Economie – Indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Ondanks dat ik in eerste instantie niet als student Fiscale Economie ben binnengekomen op de Erasmus Universiteit, ben ik heel erg blij dat ik in mijn tweede studiejaar de keuze voor deze studie heb gemaakt. Het eerste studiejaar was voor mij een grote stap vanaf de middelbare school en af en toe best pittig. Toch heeft mijn studietijd mij een hoop gave en waardevolle ervaringen gebracht: van een studie-uitwisseling in Madrid tot een lesbevoegdheid voor het voortgezet onderwijs. De vele uren in de collegebanken, de tentamenzaal en in de UB: het is toch eigenlijk wel voorbij gevlogen. Na ruim zes jaar studeren komt met het schrijven van deze masterscriptie een einde aan mijn studietijd aan deze universiteit.

Graag wil ik een aantal mensen bedanken die een rol hebben gespeeld bij de totstandkoming van deze masterscriptie. Veel dank gaat uit naar mijn scriptiebegeleider John Gruson! Ondanks dat wij elkaar niet op de campus hebben gezien voor onze overleggen, maar enkel via de computer, heb ik de samenwerking als heel fijn ervaren. Ook gaat mijn dank uit naar Madeleine Merkx voor de feedback in de oriëntatiefase en als tweede lezer van mijn masterscriptie. Tenslotte, en zeker niet in de minste plaats, wil ik mijn ouders en mijn zus Anne-Lize bedanken voor hun steun aan het thuisfront. Een poos ben ik in de weer geweest met mijn scriptie, maar dat had ik niet gekund zonder de gezelligheid thuis.

Rest mij nog u veel leesplezier te wensen!

Gijs Steverink

Leidschendam, januari 2021.

# Inhoudsopgave

<b>Afkortingenlijst .....</b>	<b>5</b>
<b>Hoofdstuk 1 – Inleiding.....</b>	<b>6</b>
1.1 Aanleiding.....	6
1.2 Probleemstelling.....	7
1.3 Toetsingskader .....	8
1.4 Opzet .....	8
1.5 Afbakening.....	9
<b>Hoofdstuk 2 - Situatieschets van het wettelijke onderwijs in Nederland .....</b>	<b>10</b>
2.1 Inleiding.....	10
2.2 Wat is onderwijs? .....	10
2.3 Wettelijk onderwijs in Nederland .....	11
2.4 Financiering van het wettelijk onderwijs .....	12
2.5 Samenwerking vanuit verschillende perspectieven.....	13
2.5.1 Samenwerking in het onderwijs.....	13
2.5.2 Samenwerking in economisch perspectief.....	14
2.5.3 Samenwerking in civielrechtelijk perspectief.....	15
2.6 Belang van btw-optimalisatie bij samenwerkingsverbanden in het onderwijs .....	16
<b>Hoofdstuk 3 – Btw in het algemeen .....</b>	<b>17</b>
3.1 Inleiding.....	17
3.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting .....	17
3.3 Belasting over toegevoegde waarde.....	18
3.4 Fiscale neutraliteit.....	19
3.5 Europese- en nationale wetgeving.....	20
3.5.1 Btw-richtlijn 2006 (Richtlijn 2006/112/EG) .....	20
3.5.2 Wet op de Omzetbelasting 1968.....	22
3.6 Europese en nationale rechtspraak.....	22
3.6.1 Hof van Justitie .....	22
3.6.2 Hoge Raad.....	23
3.7 Heffingssystematiek .....	24
3.7.1 Inleiding .....	24
3.7.2 Btw-ondernemerschap.....	24
3.7.3 Het belastbare feit en de bezwarende titel.....	26
3.7.4 Plaats van heffing .....	28
3.7.5 Maatstaf van heffing .....	28

3.7.6 Tarieven .....	29
3.7.7 Vrijstellingen.....	30
3.7.8 Recht op aftrek .....	33
<b>Hoofdstuk 4 – Btw-problematiek: samenwerkingsverbanden in het wettelijk onderwijs .....</b>	<b>35</b>
4.1 Inleiding .....	35
4.2 Btw-ondernemerschap – onderwijsinstelling .....	35
4.2.1 Inleiding .....	35
4.2.2 Wettelijk onderwijs .....	36
4.2.3 Samenwerkingsverband – algemeen .....	40
4.2.4 Samenwerkingsverband – wettelijk onderwijs .....	42
4.2.5 Btw-gevolgen (geen) btw-ondernemerschap samenwerkingsverband in het onderwijs ....	44
4.3 Btw-vrijstelling onderwijs.....	45
4.3.1 Inleiding .....	45
4.3.2 Nauw samenhangende prestaties.....	45
4.3.3 Detachering van onderwijspersoneel.....	49
4.3.4 Wettelijk onderwijs door particuliere docent .....	53
4.3.5 Besluiten staatssecretaris btw-vrijstelling onderwijs.....	54
4.3.6 Toepassing btw-vrijstelling versus beginselen van de btw .....	56
4.4. Kostenbesparingen door samenwerking.....	56
4.4.1 Inleiding .....	56
4.4.2 Doorbelasting kosten .....	57
4.4.3 Leerstuk van kosten voor gemene rekening .....	59
4.4.4 Leerstuk van partage .....	62
<b>Hoofdstuk 5 – Oplossingen en aanbevelingen btw-problematiek .....</b>	<b>64</b>
5.1 Inleiding .....	64
5.2 Fiscale eenheid .....	64
5.2.1 Inleiding .....	64
5.2.2 Doel, strekking en het belang van de fiscale eenheid .....	65
5.2.3 De drie verwevenheden .....	66
5.2.4 De fiscale eenheid als oplossing voor?.....	74
5.3 Koepelvrijstelling .....	80
5.4 Diverse andere btw-vrijstellingen .....	81
5.5 Hoe nu verder? .....	82
<b>Hoofdstuk 6 – Conclusie .....</b>	<b>84</b>
<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>87</b>

## Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen in belastingzaken
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn 2006	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006.
BUA	Besluit uitsluiting aftrek van voorbelasting
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Tijdschrift FED
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ-EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ-EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
jo.	juncto
MBO	Middelbaar beroepsonderwijs
nr.	nummer
NTR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
p.	pagina
PO	Primair onderwijs
r.o.	rechtsoverweging
ROC	Regionaal opleidingscentrum
TC	Tariefcommissie
Uitv. Beschik. Wet OB	Uitvoeringsbeschikking Wet op de omzetbelasting 1968
Uitv. Besl. Wet OB	Uitvoeringsbesluit Wet op de omzetbelasting 1968
VAVO	Voortgezet algemeen volwassenenonderwijs
V-N	Vakstudie Nieuws
VO	Voortgezet onderwijs
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

## Hoofdstuk 1 – Inleiding

### 1.1 Aanleiding

Jaarlijks publiceert de Inspectie van het Onderwijs<sup>1</sup> (hierna: de inspectie) de Staat van het Onderwijs.<sup>2</sup> Dit is een rapport dat de trends en ontwikkelingen in het onderwijsstelsel beschrijft. Hierin worden de kerntaken van het onderwijs beschreven en wordt gekeken naar de leerprestaties in de onderwijssectoren van het afgelopen jaar. In de Staat van het Onderwijs 2020 zijn een aantal trends waarneembaar.<sup>3</sup> Dit rapport laat zien dat nog steeds veel uitdagingen bestaan in het Nederlandse onderwijsstelsel, waarbij de kwaliteit van de leerprestaties onder druk staat, zowel op organisatorisch niveau als op onderwijskundig niveau.<sup>4</sup>

Veelal wordt, naar aanleiding van berichten over deze uitdagingen, in de media de link gelegd met de beschikbare budgetten binnen de onderwijsinstellingen.<sup>5</sup> Er wordt dan opgeroepen voor meer budgetten voor onderwijsinstellingen vanuit de overheid.<sup>6</sup> Echter, hier wordt zeker niet altijd gehoor aan gegeven door de overheid.<sup>7</sup> Dit maakt dat onderwijsinstellingen alert moeten zijn op een juiste besteding van de beschikbare onderwijsmiddelen. Onderwijs draait daarmee niet enkel om de daadwerkelijke onderwijsactiviteiten.<sup>8</sup> Goed en duurzaam onderwijs betekent ook dat instellingsbesturen hun (financiële) organisatie op orde hebben om de continuïteit van het onderwijs te waarborgen.<sup>9</sup>

Men zou kunnen verwachten dat belastingen, en dan in het bijzonder de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw), een marginale rol spelen binnen dit kader. Desalniettemin krijgen onderwijsinstellingen te maken met belastingaspecten die vasthangen aan hun onderwijsactiviteiten. Binnen de btw wordt met het begrip ‘onderwijs’ een geïntegreerd stelsel van de overdracht van kennis

---

<sup>1</sup> Als onderdeel van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen.

<sup>2</sup> Inspectie van het Onderwijs (2020). *De Staat van het Onderwijs 2020*. Utrecht: Inspectie van het Onderwijs. Verkregen van: [www.destaatvanhetonderwijs.nl](http://www.destaatvanhetonderwijs.nl).

<sup>3</sup> De Staat van het Onderwijs 2020, p. 97.

<sup>4</sup> De Staat van het Onderwijs meldt dat de gemiddelde diplomahoogte steeds hoger is, wat een indicatie is dat steeds meer jongeren hoger opgeleid worden. Ook vinden de meeste jongeren een passende baan op de arbeidsmarkt en daarnaast lijkt de kans(en)gelijkheid tussen jongeren met verschillende persoonlijke achtergronden zich te stabiliseren. Tenslotte zijn Nederlandse jongeren vaak tevreden over hun leven en over school, zeker in vergelijking met jongeren uit andere landen. Desalniettemin worden ook uitdagingen voor de toekomst beschreven. De inspectie haalt bijvoorbeeld een onderzoek van de OECD aan waaruit blijkt dat de leerprestaties en belangrijke vaardigheden van Nederlandse 15-jarigen al jaren dalen, met name de leesvaardigheid. Een kwart van de Nederlandse 15-jarigen kan niet goed genoeg lezen om mee te kunnen komen in de samenleving. Tenslotte benoemt de inspectie het alsmear groeiende tekort aan geschoolde leraren, met name in het basis- en voortgezet onderwijs. Ook op het niveau van schoolleiders is een tekort aan personeel merkbaar. De inspectie benoemt dat het tekort aan leraren en goed gekwalificeerde schoolleiders gevolgen kan hebben voor de kwaliteit van het onderwijs.

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld: Het Algemeen Dagblad, 28 juli 2017, verkregen van:

<https://www.ad.nl/binnenland/kwaliteit-basisonderwijs-wankelt~a53a9180/>

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld: Het Financieele Dagblad, 19 februari 2020, verkregen van:

<https://fd.nl/economie-politiek/1335235/tweede-kamer-worstelt-met-aanpak-lerarentekort>

<sup>7</sup> PO Raad. (15 september 2020). *Onderzoek McKinsey laat zien dat structurele investeringen in onderwijs nodig zijn*. Geraadpleegd op 20 november 2020. Verkregen van: <https://www.poraad.nl/nieuws-en-achtergronden/onderzoek-mckinsey-laait-zien-dat-structurele-investeringen-in-onderwijs>;

McKinsey & Company. (2020). *Een versterkt fundament voor iedereen*.

<sup>8</sup> De Staat van het Onderwijs 2020, p. 11; Binnen de btw wordt deze laatstgenoemde kerntaak ook aangehaald door het HvJ-EG in het Horizon College-arrest (C-434/05).

<sup>9</sup> Zie bijvoorbeeld: VO Raad. (2011). *Leidraad voor VO-instellingen: Toekomstgericht financieel sturen, hoe doe je dat?*

en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen bedoeld, net als de verdieping en de ontwikkeling van die kennis en vaardigheden door de leerlingen en studenten naarmate zij vorderen en zich specialiseren binnen de verschillende niveaus van dit stelsel.<sup>10</sup> De overdracht van kennis en vaardigheden tussen docenten en leerlingen is hierbij essentieel.<sup>11</sup> Daarnaast wordt onderwijs gezien als activiteiten die zich onderscheiden vanwege zowel hun aard als het kader waarin de uitoefening ervan plaatsvindt.<sup>12</sup>

Een belangrijk btw-vraagstuk met betrekking tot het wettelijk onderwijs gaat over de btw-vrijstelling voor onderwijsinstellingen die onder het wettelijk onderwijs vallen.<sup>13</sup> Deze btw-vrijstelling houdt in dat de onderwijsprestaties van onderwijsinstellingen zijn vrijgesteld van btw, net als de 'nauw met het onderwijs samenhangende' prestaties. Daarbij hoeft de onderwijsinstelling geen btw in rekening te brengen bij haar afnemers. Aan de andere kant kan een onderwijsinstelling over deze vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek van voorbelasting claimen.<sup>14</sup> Dit wordt ook wel de paradox van de btw genoemd: degene die denkt te zijn vrijgesteld van belasting, is eigenlijk belast.<sup>15</sup>

Het doel van de btw-vrijstelling is om de consumentenprijs van het onderwijs zo laag mogelijk te houden, zodat het niet ontoegankelijk wordt voor de bevolking.<sup>16</sup> Het gevolg van de btw-vrijstelling is echter wel dat onderwijsinstellingen te maken krijgen met een kostprijsverhogende heffing. Btw die eerder niet in aftrek kon worden gebracht, moet nu doorberekend worden in de kostprijs van onderwijsprestaties, waardoor btw-cumulatie ontstaat. Anders gezegd, dient de voorbelasting aan btw te worden betaald uit beschikbare onderwijsmiddelen.

Naar mijn mening volgt uit de werking van de btw-vrijstelling dat een goede beheersing van de btw-functie binnen een organisatie van groot belang is. Elke euro aan btw-optimalisatie kan namelijk op een andere manier worden besteed. Btw-optimalisatie houdt in dat onderwijsinstellingen zoveel mogelijk gebruik maken van de faciliteiten binnen de belastingwetgeving, met het oog op het zo min mogelijk betalen van btw over de afgenomen prestaties. Met het oog op een optimale besteding van onderwijsmiddelen<sup>17</sup> is btw-optimalisatie belangrijk.

In deze scriptie tracht ik een fiscale bijdrage te leveren aan de vraag in hoeverre de huidige btw-behandeling van het wettelijk geregeld onderwijs en de nauw samenhangende onderwijsactiviteiten een optimale besteding van onderwijsmiddelen in de weg staan binnen het kader van samenwerking tussen onderwijsinstellingen.

## 1.2 Probleemstelling

Het voorgaande overwegend leidt tot de volgende probleemstelling:

“Staat de huidige btw-behandeling van het wettelijk geregeld onderwijs en de belangrijkste nevenactiviteiten van deze onderwijsinstellingen in Nederland een optimale besteding van onderwijsmiddelen in de weg en welke mogelijkheden zijn er tot verbetering?”

---

<sup>10</sup> HvJ-EU 14 maart 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie), V-N 2019/17.10, r.o. 25.

<sup>11</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, V-N 2007/28.21; HvJ-EG 28 januari 2010, C-473/08 (Eulitz), V-N 2010/10.20.

<sup>12</sup> HvJ-EU 14 maart 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie), V-N 2019/17.10, r.o. 24.

<sup>13</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel o ten eerste Wet OB.

<sup>14</sup> Art. 16 lid 1 Wet OB.

<sup>15</sup> Van Hilten, M. & Van Kesteren, H. (2020). *Omzetbelasting*, Fed fiscale studiereserie. Wolters Kluwer, p. 261.

<sup>16</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 47.

<sup>17</sup> Zie voor een uitgebreide beschrijving van deze onderwijsmiddelen onderdeel 2.4.

### 1.3 Toetsingskader

Het onderzoek binnen mijn masterscriptie beslaat de btw-problematiek voor onderwijsinstellingen in het wettelijk onderwijs, in het kader van samenwerking, met het oog op een optimale besteding van onderwijsmiddelen. Bij het analyseren van de btw-problematiek zal ik telkens ingaan op de huidige btw-behandeling van relevante onderwerpen in het onderwijs. Door steeds de btw-behandeling van bepaalde (onderwijs)prestaties te toetsen aan de huidige Europese- en nationale jurisprudentie en aan de relevante btw-wetgeving zal ik analyseren in hoeverre voldaan wordt aan het onderzoeksdoel: een optimale besteding van onderwijsmiddelen.

### 1.4 Opzet

Bij de beantwoording van de probleemstelling in hoeverre de huidige btw-behandeling van het wettelijk geregeld onderwijs en de belangrijkste nevenactiviteiten van deze onderwijsinstellingen in Nederland een optimale besteding van onderwijsmiddelen in de weg staat, is deze scriptie in vier inhoudelijke hoofdstukken verdeeld en wordt afgesloten met een conclusie. Door middel van een literatuurstudie zal de probleemstelling worden beantwoord.

In hoofdstuk twee zal ik uiteenzetten hoe het wettelijk onderwijs in Nederland is vormgegeven. Daarbij ga ik in op de vraag wat onder het begrip 'onderwijs' wordt verstaan. Ook behandel ik de indeling van het stelsel van het wettelijk onderwijs en de financiering hiervan. Daarnaast ga ik in op het concept samenwerking en duid ik met welke intentie en op welke wijze samenwerking in het onderwijs wordt nagestreefd. Tenslotte behandel ik het belang van btw-optimalisatie binnen samenwerkingsverbanden in het wettelijk onderwijs.

Hoofdstuk drie bevat een globale uitwerking van het btw-stelsel. Onder verwijzing naar relevante Europese- en nationale jurisprudentie behandel ik de hoofdconcepten van de btw. Speciale aandacht gaat uit naar het concept van het btw-ondernemerschap en de btw-vrijstelling. Aan de hand van de basis in dit hoofdstuk werk ik de btw-problematiek in de volgende hoofdstukken verder uit.

In hoofdstuk vier analyseer ik de btw-problematiek binnen het kader van samenwerking in het wettelijk onderwijs. Daarbij ga ik in op de kwalificatie van een onderwijsinstelling of samenwerkingsverband als btw-ondernemer. Ook analyseer ik in hoeverre onderwijsprestaties onder de reikwijdte van de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs vallen. In het speciaal besteed ik aandacht aan de detachering van onderwijspersoneel, als nauw met het onderwijs samenhangende prestatie. Tenslotte onderzoek ik in hoeverre het doorbelasten van kosten en het delen van kosten in het kader van samenwerking leidt tot btw-kosten.

Hoofdstuk vijf bevat een aantal oplossingsrichtingen voor de in hoofdstuk vier behandelde btw-problematiek. Hoofdzakelijk ga ik in op de werking van de fiscale eenheid voor de btw en behandel ik de toepassing op het wettelijk onderwijs. Tevens ga ik in op overige btw-vrijstellingen die kunnen leiden tot btw-optimalisatie bij onderwijsinstellingen. Al met al tracht ik in dit hoofdstuk oplossingsrichtingen, binnen de huidige btw-faciliteiten in de wetgeving, te bieden die kunnen bijdragen aan een optimalere besteding van onderwijsmiddelen bij samenwerkingsverbanden in het wettelijk onderwijs.

Tot slot volgt in hoofdstuk zes de conclusie van deze scriptie. De conclusie vangt aan met een samenvatting van de inhoudelijke hoofdstukken. Vervolgens kom ik tot een beantwoording van mijn probleemstelling.



### 1.5 Afbakening

In mijn onderzoek beschrijf ik de voornaamste btw-problematiek rondom het wettelijk onderwijs en samenwerkingsverbanden in Nederland. Ik gebruik daarbij vooral Europese- en nationale jurisprudentie en wetgeving. In mijn literatuurstudie gebruik ik de meest gangbare fiscale vakbladen en studieboeken. De gebruikte bronnen zijn veelal afkomstig van gerenommeerde (fiscale) wetenschappers.

In mijn scriptie leg ik voornamelijk de focus op de 'output-kant' van prestaties, waarbij ik onderzoek in hoeverre btw-kosten kunnen worden geoptimaliseerd door het voorkomen van het betalen van de btw door een onderwijsinstelling of binnen een samenwerkingsverband. De 'input-kant', waarbij de focus ligt op het in aftrek brengen van btw als voorbelasting, heeft een minder grote rol in mijn onderzoek. Ik zal de basis van het recht op aftrek behandelen, maar niet het volledige spectrum van het recht op aftrek, zoals de (pre-)pro-rata. De reden hiervoor is dat de materie te uitgebreid is om grondig te onderzoeken.

Tevens belangrijk om te vermelden is dat ik niet inga op alle btw-problematiek omtrent het wettelijk onderwijs en samenwerking in deze masterscriptie. Daarbij noem ik in het bijzonder de problematiek rondom onroerend goed, het passend onderwijs, de samenloop met de overdrachtsbelasting en subsidies. Deze onderwerpen vallen buiten de reikwijdte van hetgeen ik wil behandelen.

## Hoofdstuk 2 - Situatieschets van het wettelijke onderwijs in Nederland

### 2.1 Inleiding

Het doel van dit hoofdstuk is om een basiskader te schetsen met de belangrijkste begrippen en concepten binnen het wettelijk onderwijs, alvorens in hoofdstuk vier en vijf de btw-problematiek rondom samenwerking in het wettelijk onderwijs uit te werken. In dit hoofdstuk maak ik een situatieschets van het Nederlandse, wettelijke onderwijssysteem. Daarbij ga ik in op de vraag wat in het maatschappelijk taalgebruik én binnen de btw wordt verstaan onder het begrip 'onderwijs'. Ook zal ik de verschillende onderwijssoorten in Nederland summier beschrijven. Vervolgens ga ik in op de wijze van financiering van de onderwijssoorten.

Vaak vindt om verschillende redenen samenwerking plaats tussen onderwijsinstellingen. Vanuit een economische en juridische benadering wordt tevens het concept van samenwerking geduid. Ook wordt de invulling van dit concept specifiek in het onderwijs uitgewerkt. Samenwerking bestaat op allerlei niveaus van intensiteit. Tenslotte beschrijf ik het belang van btw-optimalisatie binnen het onderwijs, specifiek gericht op samenwerkingsverbanden.

### 2.2 Wat is onderwijs?

Onderwijs is een belangrijk onderdeel binnen het functioneren van de maatschappij. Onderwijs zorgt voor de vorming van mensen op het gebied van burgerschap, identiteit en persoonlijkheid, normen en waarden en tenslotte voor de overdracht van kennis en vaardigheden met het oog op het deel uit kunnen maken van de maatschappij.<sup>18</sup> In dit kader spreekt men over *kennis* wanneer men het heeft over *weten* en wordt het geheel van kennis omschreven als een systeem van samenhangende begrippen in het brein. Het begrip *vaardigheden* heeft vooral te maken met *doen*, waarbij het automatiseren en herhalen van bepaalde handelingen leidt tot het ontwikkelen van vaardigheden.<sup>19</sup> Kennis en vaardigheden kan men in het onderwijs opdoen, maar dat hoeft niet per se.<sup>20</sup>

Het concept van onderwijs wordt vanuit een economisch oogpunt vaak gezien als middel om maatschappelijke problematiek aan te pakken, zoals sociaal-culturele armoede, kansenongelijkheid en inkomens- en vermogensongelijkheid. Economisch bezien gaat het dan om investeringen in menselijk kapitaal door de overheid, met het oog op te behalen opbrengsten in de toekomst, in de vorm van belastingen.<sup>21</sup>

Binnen de belastingwetgeving, en dan in het speciaal binnen de btw, bestaat geen definitie van het begrip 'onderwijs'. De Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn 2006)<sup>22</sup> en de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) geven ook geen specifieke invulling aan dit begrip. Jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ-EU) en de Hoge Raad der Nederlanden (hierna: HR) geven wel inhoudelijk richting aan de invulling van dit begrip.

---

<sup>18</sup> Biesta, G. J. (2012). Giving teaching back to education: Responding to the disappearance of the teacher. *Phenomenology & Practice*, 6(2), 35-49.

<sup>19</sup> Ettekoven, S., & Hooiveld, J. (2015). *Leren en onderwijzen*. Noordhoff Uitgevers, p. 17 en 20.

<sup>20</sup> Ook in het dagelijks leven, thuis of bij de sportclub bijvoorbeeld, doet men kennis en vaardigheden op.

<sup>21</sup> Jacobs, B. (2015). *De prijs van gelijkheid*. Prometheus, p. 175 en 186.

<sup>22</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006.

Het HvJ-EU (zie onderdeel 3.6.1) heeft zich in verschillende zaken over het begrip ‘onderwijs’ uitgesproken.<sup>23</sup> Binnen de btw wordt met onderwijs een geïntegreerd stelsel van de overdracht van kennis en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen bedoeld, net als de verdieping en de ontwikkeling van die kennis en vaardigheden door de leerlingen en studenten naarmate zij vorderen en zich specialiseren binnen de verschillende niveaus van dit stelsel.<sup>24</sup> De overdracht van kennis en vaardigheden tussen docenten en leerlingen is hierbij essentieel.<sup>25</sup> Daarnaast wordt onderwijs gezien als activiteiten die zich onderscheiden vanwege zowel hun aard als het kader waarin de uitoefening ervan plaatsvindt.<sup>26</sup> De onderwijsactiviteiten mogen geen louter recreatief karakter hebben.<sup>27</sup>

De staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris) heeft reeds enkele gewezen jurisprudentie verwerkt in zijn besluit over de btw-onderwijsvrijstelling<sup>28,29</sup> Daarnaast sluit hij voornamelijk aan bij het begrip van onderwijs zoals dat geldt in het spraakgebruik. Centraal staat het overdragen van kennis en vaardigheden, waarbij de onderwijsactiviteiten geen louter recreatief karakter mogen hebben.<sup>30</sup> De invulling van het begrip ‘onderwijs’ is nog regelmatig onderwerp van gesprek.<sup>31</sup>

### 2.3 Wettelijk onderwijs in Nederland

Het onderwijs in Nederland valt onder het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap. Het faciliteren van onderwijs door de overheid is een plicht die uit de Grondwet volgt.<sup>32</sup> De overheid heeft een plicht om onderwijs als een belangrijke taak van haar overheidswerkzaamheden te zien. De inspectie houdt toezicht op het onderwijs.<sup>33</sup> Binnen het onderwijslandschap bestaan tevens andere belangrijke organisaties.<sup>34</sup> Deze organisaties vertegenwoordigen de scholen en schoolbesturen, met als doel het bevorderen van de onderwijskwaliteit en de ondersteuning van scholen en docenten.

Nederland kent een stelsel van onderwijssoorten die de grotendeels gekoppeld zijn aan de leeftijden van de leerlingen dan wel de studenten. Kinderen zijn vanaf hun vijfde levensjaar tot hun zestiende levensjaar leerplichtig.<sup>35</sup> De volgende onderwijssoorten vallen te onderscheiden:

- Primair onderwijs<sup>36</sup>: dit is het basisonderwijs voor kinderen vanaf het moment dat zij leerplichtig zijn. Het primair onderwijs behelst ook het speciaal (voortgezet) onderwijs dat

---

<sup>23</sup> Zie bijvoorbeeld: HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100; HvJ-EG 14 juni 2007, C-445/05 (Haderer), V-N 2007/28.22; HvJ-EG 28 januari 2010, C-473/08 (Eulitz), V-N 2010/10.20; HvJ-EU 14 maart 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie), V-N 2019/17.10.

<sup>24</sup> HvJ-EU 14 maart 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie), V-N 2019/17.10, r.o. 25.

<sup>25</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100; HvJ-EG 28 januari 2010, C-473/08 (Eulitz), V-N 2010/10.20.

<sup>26</sup> HvJ-EU 14 maart 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie), V-N 2019/17.10, r.o. 24;

<sup>27</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-445/05 (Haderer), V-N 2007/28.22, r.o. 26.

<sup>28</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9.

<sup>29</sup> Het relatief recent gewezen A&G Fahrschul-Akademie-arrest is nog niet in het beleidsbesluit verwerkt.

<sup>30</sup> Art. 4.1 Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9.

<sup>31</sup> Zie hier bijvoorbeeld: Brief staatssecretaris van Financiën van 14 september 2020, *Beantwoording Kamervragen over een verschillend btw-tarief op verschillende vormen van educatie*, kenmerk: 2020-0000169104.

<sup>32</sup> Art. 23 Grondwet.

<sup>33</sup> Wet op het onderwijstoezicht, nr. BWBR0013800.

<sup>34</sup> Bijvoorbeeld de Algemene Onderwijsbond, de PO-Raad, de VO-raad en de MBO Raad.

<sup>35</sup> Leerplichtwet 1969, nr. BWBR0002628.

<sup>36</sup> Wet op het primair onderwijs, nr. BWBR0003420.

wordt gegeven aan kinderen met een handicap, chronische ziekte of stoornis.

- Voortgezet onderwijs<sup>37</sup>: na het afronden van het basisonderwijs vervolgt de leerling zijn leerplicht op het voortgezet onderwijs. De leerling kan kiezen voor praktijkonderwijs, het VMBO, het leerwegondersteunend onderwijs, HAVO of het VWO. Het VWO bestaat uit atheneum en gymnasium.
- MBO en VAVO<sup>38</sup>: dit is het onderwijs op middelbaar niveau. VAVO is bedoeld voor mensen van zestien jaar en ouder die op het voortgezet onderwijs zijn uitgevallen, gezakt of dreigen uit te vallen. Ze kunnen hier alsnog een diploma behalen. Het VAVO wordt gevolgd bij onderwijsinstellingen in het MBO. Het MBO vormt ook het vervolg op het VMBO.
- Hoger onderwijs<sup>39</sup>: dit is het onderwijs dat volgt op het voortgezet onderwijs en wordt gegeven aan hogeschole en universiteiten. Het onderwijs dat wordt gegeven op de universiteiten wordt wetenschappelijk onderwijs genoemd. Het doen van wetenschappelijk onderzoek valt ook onder het hoger onderwijs.

In Nederland kent men een onderscheid tussen openbaar- en bijzonder wettelijk onderwijs. Beide vormen van onderwijs worden door de overheid gefinancierd.<sup>40</sup> Een recent arrest van de HR heeft een einde gemaakt aan de verschillen in btw-behandeling tussen privaat- en publiekrechtelijke lichamen bij de uitvoering van overheidstaken.<sup>41</sup> Voor deze masterscriptie negeer ik derhalve het verschil in btw-behandeling van beide onderwijsvormen. Eventuele verschillen die momenteel bestaan tussen onderwijsinstellingen in het openbaar- en bijzonder wettelijk onderwijs met betrekking tot de btw zijn op termijn niet meer aan de orde.

#### 2.4 Financiering van het wettelijk onderwijs

De overheid heeft een plicht om te voorzien in onderwijs voor haar inwoners; zoals vermeld vindt dit zijn grondslag in de Grondwet. In diverse beleidsbesluiten is ook geregeld hoe de overheid dit onderwijs financiert.<sup>42</sup> Onderwijsinstellingen krijgen vanuit de overheid budgetten om onderwijsbeleid te financieren.

Op dit moment is de financieringsstructuur vormgegeven dat onderwijsinstellingen op basis van lumpsumbekostiging hun onderwijsbeleid financieren.<sup>43</sup> Lumpsumbekostiging houdt in dat onderwijsinstellingen vanuit de overheid één bedrag krijgen per kalenderjaar dat afhangt van bijvoorbeeld het aantal leerlingen, hun leeftijd, het onderwijstype en de grootte van de scholengroep.<sup>44</sup> In het MBO en het hoger onderwijs telt ook het aantal behaalde diploma's mee. In het

---

<sup>37</sup> Wet op het voortgezet onderwijs, nr. BWBR0002399.

<sup>38</sup> Wet educatie en beroepsonderwijs, nr. BWBR0007625.

<sup>39</sup> Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, nr. BWBR0005682.

<sup>40</sup> Dit volgt uit de Grondwet.

<sup>41</sup> HR 19 juni 2020, nr. 18/01712, FED 2020/106.

<sup>42</sup> Voor het primair onderwijs: Bekostigingsbesluit WPO; voor het voortgezet onderwijs, Bekostigingsbesluit WVO; voor het middelbaar beroepsonderwijs, Uitvoeringsbesluit Wet educatie en beroepsonderwijs; voor het hoger onderwijs, Uitvoeringsbesluit WHW 2008 en de Regeling financiën hoger onderwijs.

<sup>43</sup> Zie de website van de Rijksoverheid. Geraadpleegd op 28 mei 2020. Verkregen van:

<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financiering-onderwijs/vraag-en-antwoord/hoe-financiert-de-rijksoverheid-het-onderwijs>

<sup>44</sup> Lumpsumbekostiging wordt in de praktijk als een goede methode gezien van onderwijsfinanciering, omdat het past bij de basisprincipes voor de bekostiging van het onderwijs: de autonomie van onderwijsinstellingen

hoger onderwijs tellen daarnaast het aantal inschrijvingen binnen de nominale studieduur mee. Voor de diverse onderwijsniveaus zijn aan de hand van extra kwaliteitseisen additionele onderwijsbudgetten beschikbaar voor een onderwijsinstelling.<sup>45</sup> Daarnaast zijn aanvullende subsidies beschikbaar.<sup>46</sup>

Naast de lumpsumbekostiging vanuit de overheid hebben onderwijsinstellingen ook andere inkomstenbronnen. In het hoger onderwijs bestaat bijvoorbeeld een deel van de inkomsten uit ontvangsten van collegegeld van de studenten en baten met betrekking tot verrichte onderzoeken voor derden.<sup>47</sup> Daarnaast kunnen onderwijsinstellingen inkomsten vergaren uit bedrijfsmatige activiteiten, zoals in het voortgezet onderwijs gebeurt door middel van de verhuur van onroerend goed of door het exploiteren van een kantine.<sup>48</sup>

## 2.5 Samenwerking vanuit verschillende perspectieven

### 2.5.1 Samenwerking in het onderwijs

Samenwerking neemt een belangrijke rol in binnen het onderwijs.<sup>49</sup> Verschillende netwerken van samenwerking ontstaan tussen collega-onderwijsinstellingen in een regio, met toeleverend en vervolgonderwijs, met (voortgezet) speciaal onderwijs, met lerarenopleidingen, met bedrijven, gemeenten, onderzoeks-, sport- en cultuurinstellingen. Veelal wordt vanuit een gemeenschappelijk doel, met inachtneming van de eigen belangen en de maatschappelijke belangen, samenwerking aangegaan op lokaal, regionaal of landelijk niveau. Afhankelijk van het samenwerkingsthema gebeurt dit in verschillende (juridische) vormen op bepaalde organisatieonderdelen of op het gehele organisatieniveau, zoals bijvoorbeeld via een convenant, contract of via een fusie of een koepelentiteit.<sup>50</sup>

---

en een stabiele bekostiging om beleid te kunnen maken voor de lange termijn. Onderwijsinstellingen hoeven geen duidelijke, afdwingbare onderwijsdoelen vast te stellen die vasthangen aan de hoogte van de beschikbare budgetten. Dit is wel het geval bij de tegenhanger van lumpsumbekostiging: doelfinanciering. Hierbij worden budgetten toegekend aan te behalen resultaten. Daarmee stelt de overheid doelen vast die onderwijsinstellingen moeten behalen en wordt indirect alsnog richting gegeven aan het te voeren beleid.

De vrijheid van onderwijs maakt dat onderwijsinstellingen met lumpsumbekostiging volledig de regie hebben in het te voeren onderwijsbeleid en dat de overheid zich minimaal bemoeit met het beleid van individuele scholen. Het onderwijs dient echter wel te voldoen aan wettelijke deugdelijkheidseisen. Als uit toezicht blijkt dat niet aan wettelijke voorschriften voldaan wordt, kan de bekostiging worden opgeschort, gecorrigeerd of stopgezet, aldus de Onderwijsraad in 2018, p. 13.

<sup>45</sup> Zo kan in het middelbaar beroepsonderwijs extra onderwijsbudget worden verkregen op het moment dat sprake is van een laag percentage schoolverlaters of professionalisering van de docenten.

<sup>46</sup> Zie: Wet overige OCW-subsidies, nr. BWBR0009458.

<sup>47</sup> Rathenau Instituut. (2019). *Baten Nederlandse universiteiten naar inkomstenbron*.

<sup>48</sup> In Nederland is het deel aan inkomsten uit verrichte onderzoeken en bedrijfsmatige activiteiten relatief gezien groot ten opzichte van andere Europese landen, aldus: Vereniging van Universiteiten. *Bekostiging universiteiten*. Geraadpleegd op 31 juli 2020. Verkregen van: <https://www.vsnunl/bekostiging-universiteiten.html>.

<sup>49</sup> Onderwijsraad. (2014). *Samenwerking in het Onderwijs*. p. 49.

<sup>50</sup> Onderwijsraad. (2014). *Samenwerking in het Onderwijs*. onderdeel. 4.1.3; Zie ook verder onderdeel 2.5.3.

Samenwerking kan op verschillende thema's<sup>51</sup> worden aangegaan.<sup>52</sup> Zo wordt in het primair onderwijs samenwerking met (commerciële) kinderopvangorganisaties aangegaan via gezamenlijke kindcentra, is in het voortgezet onderwijs samenwerking op het gebied van bedrijfsvoering, zoals gezamenlijke administratie- en ICT-afdelingen en professionalisering van docenten, veelvoorkomend. Tussen het middelbaar beroepsonderwijs en het voortgezet onderwijs bestaat samenwerking op het gebied van een soepelere doorstroom van leerlingen naar een hoger onderwijsniveau met het oog op het voorkomen van vroegtijdige schoolverlaters. Een algemener voorbeeld van samenwerking is het gezamenlijk opvangen van de gevolgen van het lerarentekort in het primair- en voortgezet onderwijs.<sup>53</sup>

### 2.5.2 Samenwerking in economisch perspectief

Eerder schreef ik dat bij een samenwerkingsverband sprake is van een gemeenschappelijk doel, waarbij de partijen hun eigen belang en het gemeenschappelijk belang in ogenschouw nemen. Van Doesum schrijft hierover dat vanuit een organisatiewetenschappelijke benadering samenwerking ontstaat als sprake is van de mogelijke creatie van meerwaarde voor de betrokken partijen.<sup>54</sup> Economisch gezien kan die meerwaarde bestaan uit bijvoorbeeld het delen van risico's, het behalen van schaalvoordelen en het bereiken van kostenbesparingen.

Belangrijk onderdeel van deze economische benadering is de transactiekostentheorie, mede vormgegeven door Nobelprijswinnaars Coase, Williamsen en North.<sup>55</sup> Coase stelt dat samenwerking het gevolg is van marktfalen door hoge transactiekosten bij afzonderlijke partijen.<sup>56</sup> Deze transactiekosten kunnen bestaan uit onderzoeks- en informatiekosten, onderhandelingskosten, contractkosten, juridische kosten en kosten met betrekking tot eigendomsrechten. Samenwerking kan de grootte van dit marktfalen, ontstaan door transactiekosten, voor de samenwerkende partijen reduceren. Toch bepleit Williamsen dat ook het aangaan van samenwerking tussen partijen juist kan leiden tot transactiekosten, waarbij risico's, informatiesymmetrie en onzekerheid een bepalende factor zijn.<sup>57</sup> Tenslotte beredeneert North dat (overheids)instituties van groot belang zijn voor het reduceren van transactiekosten. Wanneer instituties een gedegen (juridisch) kader scheppen waarin organisaties kunnen opereren, leidt dit tot lagere transactiekosten en een hogere economische groei.<sup>58</sup>

Centraal in deze scriptie staat de reductie van transactiekosten bij samenwerking in het onderwijs door onderwijsinstellingen, voornamelijk op het thema van bedrijfsvoering, personeel en faciliteiten. Daarnaast kunnen transactiekosten ook leiden tot een suboptimaal niveau aan samenwerking op de andere thema's, genoemd in onderdeel 2.5.1. In onderdeel 2.6 ga ik in op de rol van btw bij de transactiekostenreductie.

---

<sup>51</sup> De Onderwijsraad onderscheidt vijf thema's, namelijk: 1) het gezamenlijk aanbieden van leertrajecten en opleidingen, 2) aansluiting van opleidingsniveaus, kwaliteitszorg en professionalisering van docenten, 3) bedrijfsvoering, personeel en faciliteiten, 4) het oplossen van gezamenlijke uitdagingen en knelpunten, 5) overige samenwerkingsterreinen.

<sup>52</sup> Onderwijsraad. (2014). *Samenwerking in het Onderwijs*. Hoofdstuk 2.

<sup>53</sup> Zie bijvoorbeeld: Onderwijsraad. (2014). *Samen voor een ononderbroken schoolloopbaan*.

<sup>54</sup> Van Doesum, A.J. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (No. 133). Wolters Kluwer. Onderdeel 8.2.

<sup>55</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 8.4.

<sup>56</sup> Coase, R. H. (1937). *The Nature of the Firm*. *Economica*. New Series, 4(16), 386-405.

<sup>57</sup> Williamson, O. E. (1981). The economics of organization: The transaction cost approach. *American journal of sociology*, 87(3), 548-577.

<sup>58</sup> North, D. C. (1992). Transaction costs, institutions, and economic performance (pp. 13-15). San Francisco, CA: ICS Press.

### 2.5.3 Samenwerking in civielrechtelijk perspectief

Ook is het van belang om aandacht te besteden aan de plaats van samenwerking vanuit een civielrechtelijk perspectief. Er bestaat een onderscheid tussen (eenvoudige, informele) samenwerking en een (formeel) samenwerkingsverband, ook op juridisch vlak.

In het algemeen is bij samenwerking sprake van meerdere rechtssubjecten die drager zijn van rechten, verplichtingen en bevoegdheden ten opzichte van elkaar.<sup>59</sup> Een rechtssubject bezit rechtspersoonlijkheid. Daarbij staan rechtssubjecten in verhouding tot elkaar, maar eventueel ook in verhouding tot een rechtsobject, als een zaak of vermogensrecht. Van Doesum stelt dat deze verhouding tussen rechtssubjecten gelijk staat aan een rechtsbetrekking.<sup>60</sup> Enkel natuurlijke personen en rechtspersonen kunnen als rechtssubjecten worden aangemerkt.

In het recht neemt de rechtspersoon een bijzondere plaats in.<sup>61</sup> Een rechtspersoon heeft, anders dan een natuurlijk persoon, geen fysiek bestaan en ook niet iets als een ziel. In het Burgerlijk Wetboek zijn enkel bepaalde lichamen<sup>62</sup> aangemerkt als rechtspersoon.<sup>63</sup> Volgens Van Doesum betekent dit gesloten stelsel van rechtspersonen echter niet dat andere in het maatschappelijk verkeer voorkomende entiteiten niet als dragers van rechten en verplichtingen kunnen worden aangemerkt.<sup>64</sup>

Het belang voor een (contractueel) samenwerkingsverband om als rechtssubject of rechtspersoon te worden aangemerkt is de mogelijkheid tot het aangaan van rechtsbetrekkingen met derden. Een samenwerkingsverband wordt niet via het Burgerlijk Wetboek aangeduid als rechtspersoon en zal via de rechtspraak als zodanig moeten worden erkent. Wanneer een samenwerkingsverband zich minimaal onder eigen naam naar buiten toe als zodanig presenteert, kan naar maatschappelijke maatstaven gesproken worden van een rechtssubject of rechtspersoon met eigen rechten, verplichtingen en bevoegdheden (zie ook onderdeel 4.2.3).<sup>65</sup>

Van Doesum beschrijft verschillende niveaus van samenwerking met elk zijn eigen juridische implicaties, namelijk: contractueel, relationeel en geïntegreerd.<sup>66</sup> Bij contractuele samenwerking wordt tussen meerdere partijen een samenwerkingsovereenkomst aangegaan, maar ontstaat ingevolge de samenwerking geen nieuw (rechts)subject naast de betrokken partijen.<sup>67</sup> Dit is de simpelste vorm van samenwerking, vastgelegd met een convenant of andersoortige overeenkomst. Het relationele niveau leidt tot een hechtere samenwerking dan op contractueel niveau, echter is dit voor de buitenwereld niet zichtbaar.<sup>68</sup> Er ontstaat hier eveneens geen nieuw (rechts)subject naast de betrokken partijen. Het hoogste niveau van samenwerking is het geïntegreerde niveau.<sup>69</sup> De betrokken partijen zijn zo nauw met elkaar verbonden dat zij (op onderdelen) niet van elkaar te onderscheiden zijn. Hierbij kunnen betrokken partijen vergroeien met elkaar, bijvoorbeeld door middel van een (juridische) fusie, maar kan de samenwerking ook leiden tot een nieuw op te richten (rechts)subject.

---

<sup>59</sup> Kroeze, M.J., Timmerman, L., & Wezeman, J.B. (2017). *De kern van het ondernemingsrecht*. Wolters Kluwer. onderdeel 1.7.

<sup>60</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.2.

<sup>61</sup> Kroeze et al, 2017, onderdeel 1.7.

<sup>62</sup> Namelijk de publiekrechtelijke- en privaatrechtelijke rechtspersoon en het kerkgenootschap.

<sup>63</sup> Art. 2:1 t/m art. 2:3 BW.

<sup>64</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.3.

<sup>65</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.6.

<sup>66</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.7.1.

<sup>67</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.7.1.2.

<sup>68</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.7.1.3.

<sup>69</sup> Van Doesum, 2009, onderdeel 9.7.1.4.

Samenwerking binnen het onderwijs komt voor op alle beschreven niveaus. Mijns inziens kunnen de juridische implicaties van een samenwerkingsvorm relevant zijn voor de belastingpositie van de betrokken partijen en/of de nieuwe rechtssubject. Zo kan het zijn dat het (nieuwe) samenwerkingsverband juridisch en fiscaal als zelfstandig subject gezien wordt en daarbij als belastingplichtige voor de btw wordt aangemerkt. In onderdeel 4.2.3 zal uitgebreider aan bod komen wanneer een samenwerkingsverband als zelfstandig rechtssubject in aanraking komt met de btw.

## 2.6 Belang van btw-optimalisatie bij samenwerkingsverbanden in het onderwijs

Zoals ik in vorige onderdelen heb beschreven, kan samenwerking tussen onderwijsinstellingen vanuit verschillende invalshoeken benaderd worden. Uit economisch oogpunt is het reduceren van transactiekosten als gevolg van samenwerking vooral te behalen op het gebied van de bedrijfsvoering van de onderwijsinstellingen. Hier zit ook het belang van deze masterscriptie. Men zou kunnen verwachten dat belastingen, en dan in het bijzonder de btw, een marginale rol spelen binnen dit kader. Desalniettemin krijgen onderwijsinstellingen te maken met belastingaspecten die vasthangen aan de kernactiviteiten van het onderwijs, en aan de bedrijfsvoering. Belastingen hebben in principe een kostprijsverhogend effect binnen de onderwijsinstellingen.<sup>70</sup> Wanneer de belasting drukt op een onderwijsinstelling heeft dat als gevolg dat de onderwijsprestaties duurder worden voor consumenten of dat de onderwijsinstelling wellicht kwalitatief minder goed onderwijs kan leveren. Het optimaliseren van belastingen, als de btw, binnen de bedrijfsvoering van onderwijsinstellingen kan mijns inziens gelijk worden gesteld aan het reduceren van transactiekosten. Ook de juridische vorm van de samenwerking kan effect hebben op de btw-functie binnen de organisatie.<sup>71</sup>

Onderwijsinstellingen gaan onderling en binnen samenwerkingsverbanden rechtsbetrekkingen aan, waarbij allerlei soorten prestaties worden uitgewisseld. Voorbeelden van zulke prestaties zijn de onderwijsinstellingen die gezamenlijk een opleiding aanbieden aan studenten, het detacheren van een docent tussen meerdere onderwijsinstellingen, maar ook het gezamenlijk opzetten van een administratieafdeling. Het gaat om grote aantallen transacties die ook btw-gevolgen hebben. Dit maakt de impact van de btw, als transactiebelasting<sup>72</sup>, binnen samenwerkingsverbanden interessant om te bestuderen. Belasting dient zoveel mogelijk neutraal te zijn in de organisatie (zie onderdeel 3.4).<sup>73</sup> Een niet-neutrale werking van belasting kan leiden tot een suboptimaal niveau aan samenwerking.

Ik vind een goede beheersing van de btw-functie binnen onderwijsinstellingen van groot belang. Elke euro aan btw-optimalisatie kan namelijk op een andere manier worden besteed binnen de organisatie. Btw-optimalisatie houdt in dat onderwijsinstellingen zoveel mogelijk gebruik maken van de faciliteiten binnen de belastingwetgeving, met het oog op het zo min mogelijk betalen van btw over de afgenomen prestaties. Voor een optimale besteding van onderwijsmiddelen is btw-optimalisatie belangrijk. Ik zal in de komende hoofdstukken vanuit een fiscaal-economisch oogpunt uiteenzetten op welke wijze de btw-functie in de bedrijfsvoering van onderwijsinstellingen kan worden geoptimaliseerd in relatie tot samenwerking en samenwerkingsverbanden tussen onderwijsinstellingen.

---

<sup>70</sup> Dit is voornamelijk als gevolg van de btw-vrijstelling voor onderwijsinstelling. Hier wordt nader op ingegaan in onderdeel 3.7.7.

<sup>71</sup> Zie verder onderdeel 4.2.5.

<sup>72</sup> Van Doesum, 2009, p. 13.

<sup>73</sup> Van Hilten & Van Kesteren, 2020, p. 49.



## Hoofdstuk 3 – Btw in het algemeen

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de uitwerking van het btw-stelsel centraal. Daarbij wordt aandacht besteed aan de kenmerken van een omzetbelasting en de btw op zichzelf. Ook worden belangrijke btw-beginselen, relevante Europese- en nationale wetgeving en de hoogste Europese- en nationale rechtsorganen besproken. Tenslotte worden de meest relevante kernonderwerpen binnen de btw behandeld, waaronder: de belastingplichtige, het btw-ondernemerschap, het object van heffing, de maatstaf van heffing en btw-vrijstellingen. Een juiste uiteenzetting van het btw-stelsel schept de basis voor diepere analyse van de btw in relatie tot het wettelijk onderwijs en samenwerkingsverbanden in de komende hoofdstukken.

### 3.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

De btw is een vorm van een omzetbelasting. Een omzetbelasting is een belasting over de omzet van ondernemers.<sup>74</sup> Van belang is om vast te stellen wat het doel is van een bepaalde belasting en een kwalificatie te geven aan die belasting. Bij de opbouw en vormgeving van de wetgeving en de wetswijzigingen moet steeds aan die kwalificatie worden voldaan. Dit wordt ook wel aangeduid als het rechtskarakter van een belasting. Belangrijke onderdelen van dit rechtskarakter zijn het subject en het object van heffing.<sup>75</sup>

Over het algemeen kan een omzetbelasting het rechtskarakter hebben van een verkeersbelasting, productiebelasting of een verbruiksbelasting.<sup>76</sup> Bij een verkeersbelasting ligt de nadruk op het in de heffing betrekken van bepaalde handelingen in het rechtsverkeer. Er wordt dan bijvoorbeeld aangesloten bij (juridische) handelingen, zoals de levering van een goed tussen meerdere partijen. Het object van heffing staat daarmee centraal. Een omzetbelasting is veelal (ook) een verkeersbelasting.<sup>77</sup> In het geval van een productiebelasting wordt de productie van een object in de heffing betrokken. Ook hier staat het object van heffing centraal en is de belasting verschuldigd door de producerende ondernemer.<sup>78</sup> Tenslotte kan een omzetbelasting het rechtskarakter van een verbruiksbelasting hebben. Hier wordt het verbruik van goederen en diensten in de heffing betrokken. Verbruik slaat op consumptief verbruik ter bevrediging van de behoeften van consumenten. Eveneens staat hier het object van heffing centraal, echter de consument is degene die de belasting uiteindelijk verschuldigd is.<sup>79</sup>

Een juiste aanduiding van dit rechtskarakter zorgt ervoor dat de wetgever scherp blijft in de vormgeving van de belasting als zodanig. Merckx schrijft hierover dat het niet kunnen afwentelen van een indirect geheven consumptiebelasting door ondernemers op zijn afnemers ervoor zorgt dat de belasting eerder kwalificeert als een bedrijfsbelasting in plaats van de gewenste verbruiksbelasting voor consumenten.<sup>80</sup> Door deze potentiële gevolgen in ogenschouw te nemen en hier als wetgever op te anticiperen wordt eer gedaan aan het rechtskarakter.

---

<sup>74</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 2.

<sup>75</sup> Merckx, M. (2011). *De woon-en vestigingsplaats in de btw*. Wolters Kluwer. Onderdeel 2.2.1.

<sup>76</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 2.

<sup>77</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 3.

<sup>78</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 4.

<sup>79</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 5.

<sup>80</sup> Merckx, 2011, onderdeel 2.2.1.

Al met al valt te concluderen dat de btw is aan te merken als een verbruiksbelasting met elementen van een verkeersbelasting. Een van de belangrijkste uitgangspunten van de btw als verbruiksbelasting is dan ook dat zoveel mogelijk verbruik van goederen en diensten in de heffing moet worden betrokken voor een volledige werking van de belasting, het zogeheten algemene verbruiksbeginnsel. Inbreuken op deze werking van de belasting zorgt voor economische verstoringen met gevolgen voor de hoogte van het welvaartsniveau.<sup>81</sup> Het hoofdzakelijke doel van een omzetbelasting is om opbrengsten te vergaren voor de overheid; de belasting heeft een budgettaire functie.<sup>82</sup> Een omzetbelasting is minder geschikt voor andere doeleinden, zoals herverdeling van inkomen.<sup>83</sup>

### 3.3 Belasting over toegevoegde waarde

De btw staat bekend als een verbruiksbelasting waarbij het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken.<sup>84</sup> De btw is een indirecte belasting die wordt geheven bij de ondernemer.<sup>85</sup> De ondernemer is verplicht de btw af te dragen namens de eindverbruiker van de prestatie. In de meeste gevallen zal de ondernemer de kostprijsverhogende btw afwentelen op zijn afnemer. De heffing sluit aan bij het moment van de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken, ook als geen overdracht van de juridische eigendom plaatsvindt.<sup>86</sup>

Belasting wordt geheven op basis van het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde. Om te bepalen wat de toegevoegde waarde per productieschakel is, wordt gebruik gemaakt van de methode van aftrek van voorbelasting. Hierbij wordt op de leveringen van de ondernemer het geldende tarief toegepast dat resulteert in een bedrag aan verkregen belasting van eindverbruikers. Hierop mag de ondernemer zijn voorbelasting aftrekken (zie onderdeel 3.7.8). Na saldering ontstaat een bedrag aan af te dragen aan, of terug te vragen, btw van de fiscus: de belasting over de gecreëerde toegevoegde waarde van die ondernemer. De systematiek van de btw zorgt ervoor dat in principe geen cumulatie van belasting ontstaat, in tegenstelling tot het voorgaande cumulatief cascadesstelsel.<sup>87</sup>

Grofweg bestaan btw-belastbare handelingen uit: de binnenlandse levering van goederen, de verrichting van diensten, de intracommunautaire verwerving van goederen en de invoer van goederen in de Europese Unie (hierna: EU) uit een derde land.<sup>88</sup>

Ter afsluiting is het van belang om te benoemen dat een aantal uitgangspunten en beginselen kenmerkend en onlosmakelijk verbonden zijn met het btw-stelsel en met belastingen in het algemeen. Het uitgangspunt dat zoveel mogelijk prestaties in de btw-heffing betrokken dienen te worden heb ik reeds benoemd in onderdeel 3.2. Een ander uitgangspunt binnen het btw-stelsel is dat zoveel mogelijk geheven wordt naar het bestemmingslandbeginnsel; daar waar het goed of de dienst verbruikt wordt dient de heffing plaats te vinden.<sup>89</sup> Dit is de tegenhanger van het oorspronglandbeginnsel, waarbij geheven wordt op de plaats van de totstandkoming van de prestatie, de lidstaat waar de presterende

---

<sup>81</sup> Zie bijvoorbeeld: Jacobs, 2015, p. 272 t/m 274.

<sup>82</sup> Stevens, L.G.M. & de Smit, R.C. (2015). *Elementaire belastingrecht: voor economen en bedrijfsjuristen*. Wolters Kluwer, p. 5.

<sup>83</sup> Stevens & de Smit, 2015, p. 7 en 8; Jacobs, 2015, p. 267 t/m 272.

<sup>84</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 6, 7, 8 en 14.

<sup>85</sup> De reden hiervoor is dat het vanuit eenvouds- en doelmatigheidsredenen ondoenlijk is om bij elke particuliere verbruiker persoonlijk de btw te heffen over al hetgeen hij aan goederen en diensten verbruikt heeft; Van Doesum, 2009, onderdeel 9.5.

<sup>86</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 6, 7, 8 en 14.

<sup>87</sup> Zie over het cumulatief cascadesstelsel: Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 13.

<sup>88</sup> Art. 1 en 2 Btw-richtlijn 2006; Art. 1 Wet OB.

<sup>89</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 8.

ondernemer is gevestigd.<sup>90</sup> Het belangrijkste beginsel van de btw is het neutraliteitsbeginsel, dat apart wordt behandeld in onderdeel 3.4. Verder nemen het gelijkheids-, verdedigings- en vertrouwensbeginsel een belangrijke plek in in de relatie tussen de overheid en de belastingplichtige.<sup>91</sup> Ook het beginsel van misbruik van recht is belangrijk binnen de btw, waarbij handelingen door de belastingplichtige, in strijd met doel en strekking van de wetgeving, verboden zijn.<sup>92</sup> Tenslotte is de bestrijding van (btw-)fraude een continue punt van zorg voor de wetgever, waardoor het btw-stelsel inmiddels verschillende anti-fraude bepalingen bevat.<sup>93</sup>

### 3.4 Fiscale neutraliteit

De kerngedachte van het heffen van belastingen is dat dit op zulke wijze dient te gebeuren dat zo weinig mogelijk verstoringen plaatsvinden in het economisch handelen van ondernemers en consumenten, omdat dit negatieve effecten heeft op het welvaartsniveau.<sup>94</sup> Het heffen van btw zou idealiter geen verstoringen veroorzaken in de investeringsbeslissingen van ondernemers en de consumptiekeuzes van consumenten. De btw dient neutraal te zijn. Dit beginsel van fiscale neutraliteit wordt ook gezien als hét kernbeginsel van de btw.<sup>95</sup> In het Schmeink & Strobel-arrest uit 1998 stelde het HvJ-EG dat het een 'basisbeginsel van het bij de desbetreffende gemeenschapsregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel' is.<sup>96</sup>

Het neutraliteitsbeginsel wordt gezien als een vertaling van het algemenere gelijkheidsbeginsel voor de btw.<sup>97</sup> Het neutraliteitsbeginsel staat voornamelijk voor een gelijke behandeling van ondernemers en consumenten bij toepassing van de btw-wetgeving, indien zij zich in gelijke situaties bevinden.

Neutraliteit bestaat uit verschillende deelconcepten. Allereerst zou een belasting zo min mogelijk tot last moeten zijn voor ondernemers binnen een onderneming. De belasting ziet als verbruiksbelasting op het treffen van de eindverbruiker. Dit betekent dat een ondernemer zijn eigen voorbelasting moet kunnen aftrekken en de btw volledig moet kunnen afwenden op de consument. Binnen de onderneming geldt voor ondernemers inwendige neutraliteit. Dit houdt in dat de ondernemer te maken heeft met minimale handelingen van btw-inning, aftrek van voorbelasting en administratieve werkzaamheden.<sup>98</sup>

---

<sup>90</sup> Van Slooten, G.J., van Dongen, A. & Soltysik, M.W.C. (2019). *Wegwijs in de BTW*. SDU Uitgevers BV. Hoofdstuk 1.3.2.

<sup>91</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 54 t/m 58.

<sup>92</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 58 en 59; HvJ-EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170; HvJ-EG 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service), BNB 2009/1; HvJ-EU 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), BNB 2011/203.

<sup>93</sup> Btw-fraude is een groot probleem binnen het btw-stelsel. Jaarlijks wordt voor tientallen miljarden aan btw-opbrengst misgelopen als gevolg van grootschalige fraude. Verschillende anti-fraude bepalingen zijn de weigering van het nultarief in de btw of de toepassing van de algehele verleggingsregeling. Fraude neemt een belangrijke plek in in voorstellen voor het toekomstige btw-stelsel van de Europese Commissie (hierna: EC). Zie hiervoor bijvoorbeeld: COM(2018) 329 en COM(2018) 298; Vakstudie Omzetbelasting, aant. 11.3.8 Europese aanpak BTW-fraude, Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 11 augustus 2020; HvJ-EG 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04, (Kittel/Recolta), V-N 2006/42.13; HvJ-EU 18 december 2014, C-131/13 (Italmoda), V-N 2015/4.18.

<sup>94</sup> Jacobs, 2015, hoofdstuk 2 en 8.

<sup>95</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 47.

<sup>96</sup> HvJ-EG 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel), BNB 2002/167.

<sup>97</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 57.

<sup>98</sup> Steverink, G.Y. (31 augustus 2018). *Is de nieuwe Btw-richtlijn uit het voorstel van de Europese Unie uit april 2016 wel dé oplossing voor carouselfraude en hoge nalevingskosten?*. *Fiscale Economie*. Onderdeel 2.3.3. Geraadpleegd van: <http://hdl.handle.net/2105/43382>.

Ten tweede mag de heffing van btw niet leiden tot verstoringen *tussen* ondernemers, ook wel uitwendige neutraliteit genoemd. De uitwendige neutraliteit omvat drie subonderdelen. Dit zijn juridische-, economische- en externe neutraliteit.<sup>99</sup>

Er wordt voldaan aan de juridische neutraliteit wanneer de grootte van de btw op een prestatie meetbaar en strikt evenredig is aan de prijs van soortgelijke prestaties.<sup>100</sup> Daarbij mag de lengte van de productieketen van ondernemers niet uitmaken voor de procentuele verhouding tussen de btw en de kostprijs.<sup>101</sup>

Economische neutraliteit stelt dat gelijke prestaties door ondernemers ook op gelijke wijze moeten worden behandeld voor de btw. Concurrentieverhoudingen mogen door de werking van de btw niet worden verstoord. Verschillen in de behandeling bij belastingheffing mogen enkel het gevolg zijn van verschillen in het object van heffing en niet op basis van het subject van heffing.<sup>102</sup> Europese jurisprudentie heeft dit uitgangspunt meermaals bevestigd. Zo bepaalde het HvJ-EG dat de juridische vorm waarin ondernemers soortgelijke prestaties verrichten geen rol mag spelen bij de aanspraak op een btw-vrijstelling (zie onderdeel 3.7.7).<sup>103</sup>

Het laatste subonderdeel van de uitwendige neutraliteit is de externe neutraliteit. Dit houdt in dat de btw-last over ingevoerde goederen uit een derde land gelijk moet zijn aan de btw-last van goederen uit het binnenland van de EU.<sup>104</sup> De externe neutraliteit is verder niet relevant voor deze masterscriptie.

In het kader van deze masterscriptie is een beschouwing van het neutraliteitsbeginsel relevant. De btw dient zo neutraal mogelijk te werken; ook in het onderwijs. Bij hoge administratieve kosten en het maken van onderwijskundige- en bedrijfskundige afwegingen binnen onderwijsinstellingen op basis van eventuele btw-gevolgen, is de inwendige neutraliteit in het geding. Tevens dienen onderwijsinstellingen, die gelijksoortige prestaties verrichten, gelijk behandeld te worden voor de btw, in het kader van de economische neutraliteit. Daarnaast mag de juridische vorm van een onderwijsinstelling, bijvoorbeeld in een samenwerkingsverband, niet uitmaken voor de btw-behandeling van de onderwijstelling, om te voldoen aan de juridische neutraliteit.

### 3.5 Europese- en nationale wetgeving

#### 3.5.1 Btw-richtlijn 2006 (Richtlijn 2006/112/EG)

Al sinds de jaren 60 van de twintigste eeuw is samenwerking binnen Europa gaande tussen de verschillende Europese landen.<sup>105</sup> Een van de beleidsterreinen van intensievere samenwerking is op

---

<sup>99</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p.49.

<sup>100</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 52.

<sup>101</sup> In art. 1 lid 2 Btw-richtlijn 2006 wordt dit ook nadrukkelijk benoemd.

<sup>102</sup> Van Hilten, M. (2009). *Vrijstellingen: hoe eng is strikt?* WFR 2009/1328, p.3.

<sup>103</sup> HvJ-EG 27 oktober 1993, C-281/91 (Muys en De Winter), Jur. 1993, blz. I-5405; HvJ-EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395.

<sup>104</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 53.

<sup>105</sup> Waar in 1957 economische samenwerking tussen enkel zes landen vorm kreeg via het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG) is anno 2020 deze samenwerking dusdanig uitgebreid dat 27 landen deel uitmaken van de EU. In 1993 verkreeg de EU bestaansrecht via het Verdrag van Maastricht en werd het startschot gegeven voor intensievere samenwerking tussen de verschillende lidstaten op veel meer beleidsgebieden dan de economie. Een belangrijke stap in de intensivering van de samenwerking was de voltooiing van de Europese interne markt in 1993, waarmee vrij verkeer van goederen, diensten, kapitaal en

het gebied van de indirecte belastingen, zoals de omzetbelasting en accijnzen.<sup>106</sup> In de loop der jaren is de wetgeving rondom de omzetbelasting grotendeels geharmoniseerd.<sup>107</sup> Uiteindelijk heeft dit geleid tot de huidige Btw-richtlijn 2006.<sup>108</sup>

De Btw-richtlijn 2006 kan gekwalificeerd worden als een richtlijn die weinig grote materiële wijzigingen omvatte, ten opzichte van zijn voorganger, en eerder leidde tot een herschikking van artikelen en een betere leesbaarheid van de vele bepalingen.<sup>109</sup> De laatste jaren is deze richtlijn opnieuw meermaals gewijzigd, waarbij Europese- en nationale btw-wetgeving meer is aangepast aan de globaliserende economieën, technologische ontwikkelingen en administratieve samenwerking ten behoeve van fraudebestrijding.<sup>110</sup> Sinds 2007 is deze btw-richtlijn het leidende stelsel in de EU.

Naast de Btw-richtlijn 2006 en andere richtlijnen zijn nog andere Europese rechtsbronnen van toepassing zijn op de omzetbelasting, zoals de verschillende verordeningen. Waar een richtlijn door de lidstaat in nationale wetgeving omgezet dient te worden, is een Europese verordening rechtstreeks toepasselijk in een lidstaat.<sup>111</sup> Voor de btw is vooral de Uitvoeringsverordening<sup>112</sup> van belang, waarin voornamelijk uitvoeringsmaatregelen staan beschreven.<sup>113</sup>

In 2016 heeft de EC een btw-actieplan opgesteld ter vervanging van de huidige btw-richtlijn voor een definitief btw-stelsel.<sup>114</sup> De aanleiding voor de plannen zijn uitdagingen met betrekking de eerdergenoemde fraude en ter vereenvoudiging van de belastingheffing voor zowel de verschillende belastingdiensten als ondernemers. Belangrijke hoekstenen van het nieuwe stelsel zijn eenvoud, frauderobuustheid, efficiëntie en duurzaamheid. Sinds 2016 zijn meerdere voorstellen aangenomen

---

personen werd verzekerd. Uiteindelijk gebeurde dit met het stimuleren van de Europese handel en de Europese eenwording als ultiem doel.

<sup>106</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 23 t/m 29.

<sup>107</sup> Voor wat betreft de omzetbelasting werd met de Eerste- en Tweede richtlijn uit 1967 Europees breed het cumulatieve stelsel vervangen voor een btw-stelsel en werden de te gebruiken tarieven en vrijstellingen van bepaalde goederen onderling meer afgestemd. Met het oog op verdere harmonisatie van de omzetbelastingen binnen de EU, naar art. 113 VWEU, werd de Zesde richtlijn in 1977 vormgegeven waarbij de verschillende Europese btw-stelsels op allerlei gebieden meer op elkaar werden aangesloten. Belangrijk onderdeel van deze verdere verscherping van deze richtlijn werd het gelijkrekken van de behandeling van buitenlandse - en binnenlandse leveringen. Zo werd overeenstemming bereikt over nadere regels met betrekking tot het belastbare feit (zie onderdeel 3.7.3), de maatstaf van heffing (zie onderdeel 3.7.5) en vrijstellingen. Hiermee leverden de lidstaten meer vrijheid van de inrichting van hun eigen btw-wetgeving in, ten behoeve van Europese, geharmoniseerde wetgeving. Desalniettemin gingen lidstaten ervanuit dat dit btw-stelsel een tijdelijk stelsel was, tot de invoering van een definitief btw-stelsel. Deze Zesde richtlijn bleef echter geldend tot 2007, aangezien lange tijd geen politiek draagvlak gold voor de wijziging naar een eindstelsel van btw-heffing op Europees niveau.

<sup>108</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 26 t/m 34.

<sup>109</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 32 en 33.

<sup>110</sup> Ter illustratie kan worden verwezen naar de herziening van de plaats-van-dienstregels uit Richtlijn 2008/8/EG, de regels omtrent de teruggaaf van btw aan buitenlandse ondernemers uit Richtlijn 2008/9/EG en de invoering van de *mini one stop shop*-regeling voor digitale diensten uit Uitvoeringsverordening EU 815/2012.

<sup>111</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 40.

<sup>112</sup> Verordening EU voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG van 15 maart 2011, nr. 2011/282.

<sup>113</sup> Overigens zijn ook nog meer verordeningen van kracht, zoals bijvoorbeeld Verordening EU nr. 904/2010 met betrekking tot de vaststelling van nadere regels voor niet-gevestigde belastingplichtigen die telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten verrichten voor niet-belastingplichtigen.

<sup>114</sup> Zie: COM(2016) 148 van de EC.

of in behandeling die voorsorteren op het streven naar de invoering van een definitief btw-stelsel in 2022.<sup>115</sup>

### 3.5.2 Wet op de Omzetbelasting 1968

Een richtlijn dient door de lidstaten omgezet te worden in nationale wetgeving. Nationale overheden mogen in beperkte mate zelf bepalen hoe zij de richtlijn verwerken in hun nationale wetgeving, binnen een bepaalde implementatietermijn.<sup>116</sup> De richtlijntekst hoeft niet letterlijk te worden overgenomen; van belang is dat de bepalingen dusdanig geformuleerd zijn dat bepaalde doelen bereikt worden, zoals neergelegd in de richtlijn.<sup>117</sup>

Nadat op Europees niveau meer harmonisatie verlangd werd van de omzetbelastingstelsels in Europa (zie onderdeel 3.5.1) werd in 1968 na invoering van de Eerste- en Tweede Richtlijn de Wet OB in Nederland ingevoerd. Vandaag de dag is de Wet OB nog steeds leidend, als omzetting van de Btw-richtlijn 2006. De wet is qua indeling vrij gelijkwaardig aan de Btw-richtlijn 2006. De bepalingen in de Wet OB dienen in het licht van de Btw-richtlijn 2006 te worden uitgelegd.

Naast de Wet OB bestaan nog andere nationale bronnen van omzetbelasting.<sup>118</sup> Zo laat de Wet OB ruimte voor de minister van Financiën (hierna: de minister) tot de uitwerking van bepaalde bepalingen, via, bijvoorbeeld het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968<sup>119</sup>, de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968<sup>120</sup> en het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA)<sup>121</sup>. Dit zijn allen besluiten die de uitvoering van de Wet OB vormgeven. De Wet OB steunt op zichzelf ook op andere belastingwetten, bijvoorbeeld vanwege de raakvlakken van de omzetbelasting met douanewetgeving<sup>122</sup>, maar ook voor wat betreft de wetgeving over de procedures omtrent de inning van belastingen.<sup>123</sup> Tenslotte kunnen resoluties, besluiten, mededelingen en brieven van de staatssecretaris een belangrijke rol spelen als toelichting op en ter interpretatie van (Europese) wetsbepalingen.

## 3.6 Europese en nationale rechtspraak

### 3.6.1 Hof van Justitie

Een belangrijk instituut binnen de EU en met betrekking tot een juiste doorwerking van het Unierecht is het HvJ-EU.<sup>124</sup> Het HvJ-EU zorgt voor een juiste uitlegging van het recht bij toepassing van de EU-verdragen. Ook oordeelt het HvJ-EU over de geldigheid van handelingen van EU-instellingen, zoals

---

<sup>115</sup> Zie bijvoorbeeld de realisatie van de *Quick Fixes* in 2020 uit het voorstel COM(2017) 569 van de EC uit 2017, het nog aanhangige voorstel COM (2018) 20 over harmonisatie van btw-tarieven van de EC uit 2018 en het nog aanhangige voorstel COM (2018) 329 over het definitieve btw-stelsel van de EC uit 2018.

<sup>116</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 35 en 36.

<sup>117</sup> Lenaerts, K. & van Nuffel, P. (2017). *Europees recht*. Intersentia. p. 591 en 592.

<sup>118</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 46.

<sup>119</sup> Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

<sup>120</sup> Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968.

<sup>121</sup> Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

<sup>122</sup> Zie hier: de Algemene douanewet en het Douanewetboek van de Unie.

<sup>123</sup> Zie hier: de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

<sup>124</sup> Lenaerts & van Duffel, 2017, p. 365 t/m 368; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 42 t/m 44.

richtlijnen en verordeningen.<sup>125</sup> Tenslotte kan het HvJ-EU ook een procedure starten tegen een lidstaat bij niet-nakoming van Verdragsverplichtingen, zoals de tijdige omzetting van een richtlijn.<sup>126</sup>

Lidstaten zijn verantwoordelijk om voor een nationale rechtsweg te zorgen om uiteindelijk daadwerkelijke rechtsbescherming van de onder het Unierecht vallende gebieden te verzekeren.<sup>127</sup> Dit houdt concreet in dat een belastingplichtige die meent dat een belastingwet in strijd met het Europese recht zijn geschil kan voorleggen aan nationale rechters.<sup>128</sup> Een belastingplichtige kan niet direct bij het HvJ-EU in beroep gaan.

Mocht men uiteindelijk de uitlegging van het Unierecht van het HvJ-EU verlangen dan kan een nationale rechter een prejudiciële vraag stellen.<sup>129</sup> Na een conclusie van een advocaat-generaal (hierna: A-G) spreekt het HvJ-EU arrest uit. Vervolgens is het aan de hoogste nationale rechter om het arrest van het HvJ-EU te verwerken in nationale rechtspraak. Arresten van het HvJ-EU werken door in de nationale rechtspraak van alle lidstaten. Overigens is een nationale rechter in bepaalde gevallen verplicht om een prejudiciële vraag te stellen.<sup>130</sup> Het doel van deze verwijzingsplicht is om te voorkomen dat lidstaten nationaal recht ontwikkelen dat in strijd is met Unierechtelijke bepalingen.<sup>131</sup>

Binnen de omzetbelasting is de rol van jurisprudentie van groot belang. Binnen het speelveld van de relevante wetgeving is een hoop ruimte voor nuance en interpretatieverschillen. Met het oog op een uniforme doorwerking van het Unierecht en een juiste doorwerking van richtlijnbevestigingen in de gehele EU, is het HvJ-EU onmisbaar. Jurisprudentie van het HvJ-EU en de nationale rechters kleurt de wetgeving in. Daarnaast geeft het een waarborg van de rechten van belastingplichtigen<sup>132</sup> en zorgt jurisprudentie voor een stok achter de deur voor lidstaten om hun nationale wetgeving in overeenstemming met het Unierecht te brengen.<sup>133</sup>

### 3.6.2 Hoge Raad

Sinds 1838 is in Nederland de HR het hoogste rechtsorgaan op het gebied van civiel recht, strafrecht en belastingrecht.<sup>134</sup> Een belastingplichtige kan, na bezwaar bij de rechtbank en hoger beroep bij het hof, in cassatie gaan tegen een rechterlijke uitspraak bij de HR. De HR heeft de bevoegdheid om beslissingen van lagere rechters te vernietigen in het geval dat die rechters de procesregels onjuist hebben toegepast of indien hun beslissingen niet in overeenstemming zijn met het geldend recht.<sup>135</sup> De HR beoordeelt in principe niet opnieuw de feiten die aan het geschil van een belastingplichtige ten grondslag liggen, maar alleen of het recht, inclusief het procesrecht<sup>136</sup>, juist is toegepast op de feiten

---

<sup>125</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 43; HvJ-EG 22 oktober 1987, C-314/85 (Foto Frost), NJ 1989, 728.

<sup>126</sup> Art. 258, 259 en 260 VWEU.

<sup>127</sup> Art. 251 e.v. VWEU; Art. 19 VEU.

<sup>128</sup> Via de weg van het bezwaar bij de rechtbank, het hoger beroep bij het Gerechtshof (hierna: hof) en in cassatie bij de HR (zie onderdeel 3.6.2)

<sup>129</sup> Art. 267 VWEU.

<sup>130</sup> Art. 267 lid 2 VWEU; Twee uitzonderingen op deze verwijzingsplicht zijn voortgekomen uit het arrest HvJ-EG 6 oktober 1982, C-283/81 (Cilfit), NJ 1983, 55.

<sup>131</sup> HvJ-EU 4 oktober 2018, zaak C-416/17 (Commissie/Frankrijk), H&I 2018/491, r.o. 109.

<sup>132</sup> Zie in dit kader bijvoorbeeld: HvJ-EG 19 januari 1982, 8/81 (Becker); HvJ-EG 8 oktober 1987, 80/86 (Kolpinghuis), NJ 1988, 1029.

<sup>133</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p.37 en 42.

<sup>134</sup> Zie: <https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Hoge-Raad-der-Nederlanden/Over-de-Hoge-Raad>.

<sup>135</sup> Art. 118 GW.

<sup>136</sup> Als beschreven in hoofdstuk 6 en 8 Awb en hoofdstuk V Afdeling 4 AWR.

die de lagere rechter heeft vastgesteld.<sup>137</sup> Zoals vermeldt in onderdeel 3.6.1 heeft de HR ook de mogelijkheid tot het stellen van een prejudiciële vraag bij het HvJ-EU, wanneer het geschil een uitlegging van het Unierecht vraagt.

### 3.7 Heffingssystematiek

#### 3.7.1 Inleiding

In onderdeel 3.7 zal ik de heffingssystematiek rondom belaste prestaties binnen de Wet OB en de Btw-richtlijn 2006 uiteenzetten. Onderdelen van de heffingssystematiek zijn het btw-ondernemerschap, het belastbaar feit en de bezwarende titel, de plaats van heffing, de maatstaf van heffing, tarieven, vrijstellingen en het recht op aftrek. Daarbij ga ik in op de belangrijkste wetsbepalingen, ter schetsing van een algemeen kader van de heffingssystematiek. Ook de relevante, vormende jurisprudentie van het HvJ-EU en de HR komen aan bod. Uitzonderingen en bijzondere regels zullen, voor zover relevant voor deze masterscriptie, ook besproken worden. De heffingssystematiek zal in hoofdstuk vier van pas komen bij de bespreking van de btw-problematiek met betrekking tot samenwerkingsverbanden in het onderwijs.

#### 3.7.2 Btw-ondernemerschap

Binnen de omzetbelasting is het allereerst van belang om te beoordelen welke personen als subject van heffing kunnen worden aangemerkt, oftewel *wie* gehouden is de belasting te voldoen.<sup>138</sup> De btw is een belasting waarbij de verrichte prestaties door een ondernemer aan zijn afnemer in de heffing worden betrokken. In de Wet OB wordt hierbij gesproken over een *ondernemer* als subject van heffing<sup>139</sup>, echter in de Btw-richtlijn 2006 gaat het om een *belastingplichtige*.<sup>140</sup> De HR heeft bevestigd dat beide begrippen aan elkaar gelijk kunnen worden gesteld.<sup>141</sup> Dat betekent dat de ondernemer namens zijn afnemers de belasting moet afdragen.<sup>142</sup> Het ondernemersbegrip moet ruim opgevat worden, omdat het doel van de btw is om zoveel mogelijk prestaties in de heffing te betrekken. Dit houdt in dat ook personen die zonder winstoogmerk handelen als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt.<sup>143</sup>

Naar de Wet OB is een ondernemer 'ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent'.<sup>144</sup> In de Btw-richtlijn 2006 wordt gesproken over 'eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat'.<sup>145</sup> Zoals benoemd dienen deze twee definities aan elkaar gelijk te worden gesteld.

Om als btw-ondernemer te kwalificeren dient aan verschillende elementen te worden voldaan.<sup>146</sup> Allereerst geldt voor het begrip 'ieder' dat in principe elke persoon kan worden aangemerkt als

---

<sup>137</sup> Van Roij, W.A.P. in, *Cursus Belastingrecht FBR.6.5.0*. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 14 augustus 2020.

<sup>138</sup> Rookmaaker-Penners, T.K.M. in, *Cursus Belastingrecht OB.1.0.1*. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 15 augustus 2020.

<sup>139</sup> Art. 1 Wet OB; Art. 7 lid 1 Wet OB.

<sup>140</sup> Art. 2 Btw-richtlijn 2006; Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006.

<sup>141</sup> HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

<sup>142</sup> Art. 12 lid 1 Wet OB; Art. 193 Btw-richtlijn 2006.

<sup>143</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 61.

<sup>144</sup> Art. 7 lid 1 Wet OB.

<sup>145</sup> Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006.

<sup>146</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 63.



belastingplichtige.<sup>147</sup> Het kan gaan om een natuurlijk- of rechtspersoon, maar ook een samenwerkingsverband als zelfstandige entiteit. De btw is een rechtsvorm neutrale belasting, wat betekent dat de juridische kwalificatie van het subject van heffing niet van belang is (zie onderdeel 3.4).

Het tweede element waar een persoon aan moet voldoen om te kwalificeren als btw-ondernemer is het zelfstandigheids criterium. Een mate van ondergeschiktheid aan een andere persoon kan een aanwijzing zijn voor het niet voldoen aan het zelfstandigheids criterium. Een werknemer voert bijvoorbeeld zelf opdrachten uit, echter is dat namens zijn werkgever. Hij representeert zijn werkgever in het handelsverkeer en is ondergeschikt aan zijn werkgever. Hij voldoet daarmee niet aan het zelfstandigheids criterium. Zelfstandigheid houdt in dat de persoon in kwestie zelfstandig activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico verricht.<sup>148</sup> Bij de beoordeling van het zelfstandigheids criterium moeten deze elementen in aanmerking worden genomen.<sup>149</sup>

Tenslotte dient een zelfstandig persoon ook een *bedrijf* uit te oefenen om als btw-ondernemer te kwalificeren. Dit begrip 'bedrijf' is grotendeels door rechtspraak ingevuld en is een meerledig concept. Uit jurisprudentie valt te distilleren dat een organisatie van kapitaal en arbeid die op duurzame wijze deelneemt aan het maatschappelijk verkeer als bedrijf kwalificeert.<sup>150</sup> Van Hilten en Van Kesteren zijn van mening dat voornamelijk sprake moet zijn van het verrichten van een economische activiteit om te kunnen spreken van een bedrijf, naar analogie van hetgeen geformuleerd in de Btw-richtlijn 2006.<sup>151</sup> Ik zal dan ook de term 'economische activiteit' gebruiken in deze masterscriptie, als voortvloeiende van het begrip 'bedrijf'.

Het begrip 'economische activiteit' wordt deels uitgewerkt in de Btw-richtlijn 2006, deels via jurisprudentie.<sup>152</sup> Er moeten activiteiten worden uitgevoerd in het handelsverkeer, waarbij een opbrengst wordt beoogd. Het is niet nodig om een winststreven te hebben als ondernemer.<sup>153</sup> De prestatie dient tegen een vergoeding te worden verricht en de vergoeding moet worden bedongen. Uit het Tolsma-arrest volgt dat de prestaties onder *bezwarende titel* moeten worden verricht (zie hierna onderdeel 3.7.3).<sup>154</sup> Het puur om niet verrichten van prestaties betekent dat geen economische activiteit wordt verricht.<sup>155</sup> Het verkrijgen van opbrengst moet uit de onderneming als geheel worden gezien; het eenmalig om niet verrichten van een prestatie in het kader van de onderneming kan wel als economische activiteit worden gezien.<sup>156</sup> Daarnaast moet de opbrengst *duurzaam* worden beoogd.<sup>157</sup> Een organisatie moet regelmatig presteren om zijn activiteiten als duurzaam aan te merken.

---

<sup>147</sup> HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

<sup>148</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 80.

<sup>149</sup> Relevante jurisprudentie over dit zelfstandigheids criterium gaat over de DGA die ondergeschikt is aan zijn BV, en daarmee niet voldoende zelfstandig is voor het btw-ondernemerschap, naar HvJ-EG 18 oktober 2007, C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52; Tevens bestaat jurisprudentie over de commissaris die geen ondergeschiktheid heeft ten opzichte van een stichting en hierdoor niet voldoet aan het zelfstandigheids criterium, naar HvJ-EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO), V-N 2019/32.16.

<sup>150</sup> Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 Wet OB 1968, aant. 3. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 16 augustus 2020.

<sup>151</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 66; Art. 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006.

<sup>152</sup> Zo gaat het om 'werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter .... in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om duurzaam opbrengst uit te verkrijgen', naar: art. 9 lid 1 Btw-richtlijn 2006.

<sup>153</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 69.

<sup>154</sup> HvJ-EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), V-N 1994/1069, 25.

<sup>155</sup> HvJ-EG 1 april 1982, C-89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.

<sup>156</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 66 en 67.

<sup>157</sup> HvJ-EG 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ), V-N 2009/52.24, r.o. 21 en 22.

Dit houdt in dat incidenteel verrichte activiteiten niet als economische activiteiten gelden.<sup>158</sup> Aanvullend moet de ondernemer zijn prestaties verrichten op een algemene markt. Het ontbreken van een markt voor de prestaties die verricht worden leidt ertoe dat de activiteiten niet economisch van aard zijn.<sup>159</sup> Tenslotte kan ook het exploiteren van een vermogensbestandsdeel als economische activiteit worden gezien en leiden tot de kwalificatie als btw-ondernemer.<sup>160</sup>

Het ontbreken van een economische activiteit leidt ertoe dat geen sprake is van btw-ondernemerschap. Hetzelfde geldt indien niet wordt voldaan aan de definitie van het begrip 'ieder' of het zelfstandigheids criterium, zoals eerder uitgewerkt. Het belang van de kwalificatie als btw-ondernemer zit in een aantal zaken.<sup>161</sup> Hoofdzakelijk dient een btw-ondernemer over zijn verrichte prestaties btw te voldoen, tenzij sprake is van een btw-vrijstelling (zie onderdeel 3.7.7). Daarnaast kan de ondernemer de aan hem in rekening gebrachte btw door zijn toeleveranciers in aftrek brengen als voorbelasting (zie onderdeel 3.7.8).<sup>162</sup> Ook is de ondernemer verplicht zich als zodanig te registreren, facturen uit te reiken en een administratie te houden die aan bepaalde eisen van de wet voldoet.<sup>163</sup>

Voor deze masterscriptie is het van belang om de beschreven criteria en elementen van het btw-ondernemerschap toe te passen op de situatie van onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen. In hoofdstuk vier komt dit uitgebreid aan bod.

### 3.7.3 Het belastbare feit en de bezwarende titel

Ondernemers verrichten allerlei soorten activiteiten binnen het kader van de onderneming. Echter, niet alle activiteiten vallen ook binnen de reikwijdte van de btw. In de wetgeving is benoemd welke activiteiten als belastbare feiten worden aangemerkt. Enkel leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwervingen van goederen en de invoer van goederen in Nederland, onder bezwarende titel, kwalificeren als belastbare feiten voor de btw.<sup>164</sup> Voor deze masterscriptie zijn de binnenlandse leveringen van goederen en dienstverrichtingen het meest relevant. Ik zal niet verder ingaan op intracommunautaire transacties en de invoer van goederen.

Ten eerste wordt de levering van een goed in de Btw-richtlijn 2006 aangeduid als 'de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken'. De Wet OB spreekt over de overdracht van een goed, waarbij een goed als 'een voor menselijke beheersing vatbare stoffelijk object, met daarbij inbegrepen elektriciteit, gas, warmte of koude en dergelijke' wordt aangemerkt.<sup>165</sup> In tegenstelling tot de Btw-richtlijn 2006 spreekt de Wet OB over het beschikken over een goed, maar volgens Van Hilten en Van Kesteren komen deze termen vrijwel overeen.<sup>166</sup> Niet enkel de juridische eigendomsoverdracht kan als levering worden gezien, maar ook andere situaties waarin

---

<sup>158</sup> HR 14 mei 2004, nr. 39.324, WFR 2004/819; HvJ-EU 19 juli 2012, C-263/11 (Redlihs), V-N 2012/51.19.

<sup>159</sup> HvJ-EG 26 juni 2007, C-284/04 (T-Mobile Austria), V-N 2007/32.21; HvJ-EU 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), BNB 2016/186.

<sup>160</sup> Van Slooten et al, 2019, hoofdstuk 3.4.1.

<sup>161</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 62 en 63.

<sup>162</sup> Art. 15 lid 1 Wet OB.

<sup>163</sup> Art. 34 e.v. Wet OB; Maar zie ook jurisprudentie als: HvJ-EG 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf), V-N 2004/31.18; HvJ-EU 15 september 2016, C-516/14 (Barlis), V-N 2016/47.15.

<sup>164</sup> Art. 1 Wet OB.

<sup>165</sup> Art. 3 lid 7 Wet OB.

<sup>166</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 118.

goederen in de macht van een ander komen.<sup>167</sup> Op goederenleveringen zijn veel variaties mogelijk die buiten de reikwijdte van deze masterscriptie vallen.<sup>168</sup>

Ten tweede vormt de verrichting van een dienst een belastbaar feit voor de btw.<sup>169</sup> De Btw-richtlijn 2006 en de Wet OB definiëren het begrip 'dienst' als alle prestaties en handelingen die niet kwalificeren als de levering van een goed.<sup>170</sup> Daarmee vormt dit belastbaar feit een soort restpost van prestaties. Van Slooten et al scharen twee soorten verbintenissen onder het begrip 'dienst': een verbintenis om te doen en een verbintenis om niet te doen. Een verbintenis om te doen behelst de situatie waarin een ondernemer iets doet voor zijn afnemer.<sup>171</sup> Een verbintenis om niet te doen gaat om 'het dulden van een daad of situatie of de verplichting om een daad na te laten'<sup>172</sup>.<sup>173</sup> Jurisprudentie heeft ook duidelijk gemaakt dat een voorwaarde voor de kwalificatie van een handeling als dienst is dat verbruik of een identificeerbaar voordeel kan worden vastgesteld bij de betalende partij.<sup>174</sup> Indien dat niet het geval is, is geen sprake van de verrichting van een dienst.

In onderdeel 3.7.2 benoemde ik al dat een prestatie pas belast is op het moment dat het onder bezwarende titel verricht wordt. Dit houdt in dat sprake moet zijn van een vergoeding die betaalt én bedongen is voor de verrichting van een prestatie.<sup>175</sup> De uitwerking van het concept van de bezwarende titel is overgelaten aan het HvJ-EU. Het kernarrest van het HvJ-EU binnen dit kader is het Tolsma-arrest.<sup>176</sup> Dit arrest gaat over een orgeldraaier die voor het draaien van zijn muziek geldbedragen ontvangt van voorbijgangers. De concrete vraag is of sprake is van een dienst verricht onder bezwarende titel, met de ontvangen geldbedragen als vergoeding voor de muziek. Het HvJ-EU verklaart uiteindelijk dat de orgeldienst niet onder bezwarende titel is verricht. Ten eerste is geen sprake van een rechtsbetrekking tussen de orgeldraaier en de geld gevende passanten, waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. De tweede voorwaarde is dat de vergoeding is bedongen door de orgeldraaier. Dit is hier niet het geval; de vergoeding is puur gebaseerd op vrijgevigheid. Er bestaat geen rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie en de vergoeding vormt niet de werkelijke tegenwaarde van de prestatie.<sup>177</sup> In 2016 is in het Cezky Rozhlas-arrest door het HvJ-EU bevestigd dat de twee pijlers uit het Tolsma-arrest nog steeds het concept van de bezwarende titel omvatten.<sup>178</sup>

---

<sup>167</sup> Van Slooten et al, hoofdstuk 3; HvJ-EG 8 februari 1990, C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271.

<sup>168</sup> Zoals de overbrenging van eigen goederen of leveringen door een commissionair, zie hiervoor: Art. 3 t/m 3b Wet OB.

<sup>169</sup> Art. 1 onderdeel a Wet OB.

<sup>170</sup> Art. 4 lid 1 Wet OB; Art. 24 lid 1 Btw-richtlijn 2006.

<sup>171</sup> Zoals het geval is bij reparaties door een loodgieter of het knippen door kapper.

<sup>172</sup> Een voorbeeld hiervan is de verhuur van een goed, waarbij de eigenaar afziet van het eigen gebruik ten behoeve van zijn huurder.

<sup>173</sup> Van Slooten et al, 2019, hoofdstuk 3.3.

<sup>174</sup> HvJ-EG 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32; HvJ-EG 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17.

<sup>175</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 150; Rookmaaker-Penners, T.K.M. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.1.3.B.* Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 18 augustus 2020.

<sup>176</sup> HvJ-EG 3 maart 1994, zaak C-16/93 (Tolsma), V-N 1994, p. 1069.

<sup>177</sup> Zie in dit kader ook: HvJ-EG 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats), BNB 1981/232.

<sup>178</sup> HvJ-EU 22 juni 2016, C-11/15 (Cesky rozhlas), V-N 2016/44.11.

### 3.7.4 Plaats van heffing

Een belangrijk onderdeel binnen de heffingsystematiek is de bepaling van de plaats - en het tijdstip van heffing bij de verrichting van prestaties. Allereerst vanwege de mogelijkheid dat een prestatie niet onder de reikwijdte van de Btw-richtlijn 2006 valt en derhalve niet btw-belast is. De plaats van heffing is vooral van belang voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid en opbrengsten onder de EU-lidstaten.<sup>179</sup> Daar de btw zoveel mogelijk geheven wordt naar het bestemmingslandbeginsel (zie onderdeel 3.3) is het noodzakelijk een duidelijke afbakening te hebben op basis waarvan de plaats van heffing wordt bepaald.<sup>180</sup> Tenslotte wil men voorkomen dat dubbele heffing of geen heffing ontstaat, waardoor duidelijke regels nodig zijn.<sup>181</sup>

Binnen het kader van deze masterscriptie is de plaats van heffing minder relevant. Veel prestaties die worden verricht binnen het wettelijk onderwijs vinden ook in Nederland plaats en bevatten geen internationaal karakter.

Men kan onderscheid maken tussen de plaats van levering en de plaats van dienst. Goederen die in verband met de levering worden verzonden of vervoerd zijn in beginsel belast op de plaats waar dit vervoer begint.<sup>182</sup> De plaats-van-dienstregels zijn verdeeld in twee hoofdregels: één hoofdregel voor diensten aan ondernemers en één hoofdregel voor diensten aan anderen dan ondernemers. De plaats van dienst voor diensten die door een ondernemer aan een andere ondernemer worden verricht (B2B-diensten) geldt dat de dienst belast is in de lidstaat van vestiging van de afnemende ondernemer.<sup>183</sup> De plaats van dienst van dienstverrichtingen voor enig ander persoon (B2C-diensten) is de lidstaat van vestiging van de presterende ondernemer.<sup>184</sup> Bij dienstverrichtingen aan ondernemers wordt dus aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel; bij dienstverrichtingen aan anderen wordt aangesloten bij het oorspronglandbeginsel.<sup>185</sup> Desalniettemin gelden naast deze twee hoofdregels een scala aan uitzonderingsregels.<sup>186</sup>

### 3.7.5 Maatstaf van heffing

Nadat vast is komen te staan dat een prestatie onder bezwarende titel door een btw-ondernemer in Nederland wordt verricht, is het van belang om te beoordelen wat de maatstaf van heffing is om de af te dragen btw te bepalen. Dit is de grondslag waarover men btw moet betalen.<sup>187</sup> Deze grondslag is gebaseerd op de *vergoeding* die betaald wordt voor de prestatie.<sup>188</sup> De vergoeding is al hetgeen dat ter zake van de prestatie in rekening wordt gebracht of de totale waarde van de tegenprestatie omvat.<sup>189</sup>

---

<sup>179</sup> Van Slooten et al, 2019, hoofdstuk 6.1.

<sup>180</sup> Niet altijd wordt ook daadwerkelijk volgens dit beginsel geheven, maar Van Hilten en Van Kesteren gaan ervan uit dat dit wel een belangrijk uitgangspunt is geweest bij de totstandkoming van de plaats-van-heffing-regels en dat gestreefd wordt zoveel mogelijk naar dit beginsel te heffen.

<sup>181</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 169 en 170.

<sup>182</sup> Art. 5 lid 1 onderdeel a Wet OB; Art. 32 Btw-richtlijn 2006.

<sup>183</sup> Art. 6 lid 1 Wet OB; Art. 44 Btw-richtlijn 2006.

<sup>184</sup> Art. 6 lid 2 Wet OB; Art. 45 Btw-richtlijn 2006.

<sup>185</sup> Zie voor de definities van beide beginselen onderdeel 3.3 van deze scriptie.

<sup>186</sup> Art. 6a t/m 6i Wet OB; Art. 46 t/m 59bis Btw-richtlijn 2006.

<sup>187</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 205.

<sup>188</sup> Art. 8 Wet OB.

<sup>189</sup> Art. 8 lid 2 Wet OB; Art. 73 Btw-richtlijn 2006.

De maatstaf van heffing heeft in beginsel een subjectief karakter.<sup>190</sup> Al hetgeen dat de consument als tegenprestatie voor de aan hem verrichte prestatie betaalt, en dus de prestatie waard vindt, valt onder de grondslag voor belastingheffing.<sup>191</sup> Ook betalingen in natura kunnen onderdeel uitmaken van de vergoeding.<sup>192</sup> Het vergoedingsbegrip sluit aan bij het karakter van de btw.<sup>193</sup>

Er zijn echter beperkingen aan het vergoedingsbegrip, met gevolgen voor de eventuele belastbaarheid van een prestatie, die de moeite waard zijn om te benoemen. Soms is een vergoeding dusdanig laag zodat geen rechtstreeks verband bestaat tussen de vergoeding en de prestatie, wat ertoe leidt dat de prestatie niet onder bezwarende titel verricht wordt (zie onderdeel 3.7.3). Dit volgt onder andere uit het Tolsma-arrest, waarin de vergoeding relatief verwaarloosbaar is en eerder gebaseerd is op vrijgevigheid.<sup>194</sup> Het rechtstreekse verband is derhalve niet aanwezig.<sup>195</sup> Van der Wulp beschrijft nog twee vormen waarbij de bezwarende titel ontbreekt.<sup>196</sup> Als eerste onderscheidt hij een bijzondere vorm van vrijgevigheid: een symbolische vergoeding.<sup>197</sup> Bij een symbolische vergoeding is de vergoeding ook absoluut gezien verwaarloosbaar.<sup>198</sup> Ten tweede kan de vergoeding op kunstmatige wijze tot stand zijn gekomen en, alle omstandigheden in aanmerking genomen, eigenlijk betekenen dat in wezen geen vergoeding is bedongen.<sup>199</sup> Al met al kan niet elke subjectieve vergoeding leiden tot de kwalificatie van een prestatie onder bezwarende titel en een belastbaar feit voor de btw.

### 3.7.6 Tarieven

Het te betalen bedrag aan btw wordt berekend aan de hand van de geldende btw-tarieven. In Europees verband bestaan veel verschillende btw-tarieven.<sup>200</sup> De Btw-richtlijn 2006 bevat een set aan voorwaarden waarmee lidstaten hun tariefstructuur kunnen inrichten.<sup>201</sup> Naast een normaal tarief, dat minimaal vijftien procent moet zijn<sup>202</sup>, mogen lidstaten verlaagde tarieven vaststellen voor bepaalde categorieën aan prestaties.<sup>203</sup>

In Nederland zijn de voorwaarden van de Btw-richtlijn 2006 in wetgeving vormgegeven door middel van drie tarieven. Allereerst geldt een algemeen tarief van 21 procent.<sup>204</sup> Prestaties die in de bij de wet

---

<sup>190</sup> Mobach, O.L. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.2.1.A.a.* Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 19 augustus 2020.

<sup>191</sup> Vanuit het oogpunt van fiscale neutraliteit zou het niet wenselijk zijn als de wetgever een hogere maatstaf van heffing vaststelt dan hetgeen wat de consument betaalt voor de prestatie. De fiscus zou dan namelijk meer btw ontvangen, dan daadwerkelijk door de consument betaald is, aldus:

HvJ-EG 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jurispr. 1988, blz. 6365, r.o. 16; HvJ-EG 27 maart 1990, C-126/88 (Boots Company), Jurispr. 1990, blz. I-1235, r.o. 19.

<sup>192</sup> Zie in dit kader bijvoorbeeld: HvJ-EG 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jurispr. 1988, blz. 6365; HvJ-EG 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995/3109, 21.

<sup>193</sup> HvJ-EG 24 oktober 1996, C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996/4573, 25.

<sup>194</sup> HvJ-EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), V-N 1994, p. 1069.

<sup>195</sup> Zie ook: HvJ-EG 21 september 1988, C-50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306, r.o. 21.

<sup>196</sup> Van der Wulp, M.D.J. (2019). De vergoeding in de weegschaal gewogen en te licht bevonden. *WFR* 2019/141.

<sup>197</sup> Van der Wulp, 2019, onderdeel 4.3.

<sup>198</sup> HvJ-EG 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22, r.o. 25.

<sup>199</sup> HR 29 juni 2012, nr. 10/00786 (Gemeente Albrandswaard), BNB 2013/35.

<sup>200</sup> Vaak als gevolg van politieke- en economische redenen en de wil van lidstaten om de soevereiniteit van de inrichting van hun tariefstructuur te behouden; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 245.

<sup>201</sup> Art. 96 t/m 101 Btw-richtlijn 2006.

<sup>202</sup> Art. 96 en 97 Btw-richtlijn 2006.

<sup>203</sup> Art. 98 Btw-richtlijn 2006.

<sup>204</sup> Art. 9 lid 1 Wet OB.

behorende tabel één zijn opgesomd worden belast tegen een verlaagd tarief van negen procent.<sup>205</sup> Tenslotte kent Nederland een nultarief dat geldt voor alle opgesomde prestaties in de bij de wet behorende tabel twee.<sup>206</sup> Het nultarief is een bijzonder tarief, omdat geen btw drukt op de verrichte prestatie, maar wel recht op aftrek geclaimd kan worden door de ondernemer. Dit nultarief valt te vergelijken met een vrijstelling met het recht op aftrek (zie hierna onderdeel 3.7.7.1).<sup>207</sup>

### 3.7.7 Vrijstellingen

#### 3.7.7.1 Algemeen

Een ander facet van de btw is dat bepaalde prestaties kunnen worden vrijgesteld van belastingheffing.<sup>208</sup> De vrijstellingsbepalingen hebben een objectieve benadering; bij btw-vrijstellingen gaat het om het object dat vrijgesteld wordt van btw-heffing. Een gelijke toepassing van een vrijstelling op gelijksoortige prestaties is van belang om de fiscale neutraliteit (zie onderdeel 3.4) te waarborgen.<sup>209</sup> De Btw-richtlijn 2006 formuleert vrijstellingen zonder recht op aftrek (zie onderdeel 3.7.8) en vrijstellingen met recht op aftrek.<sup>210</sup> In de Wet OB is dit vormgegeven met een vrijstelling zonder recht op aftrek en een zogeheten nultarief, waarbij wel het recht op aftrek bestaat.<sup>211</sup> Wanneer we dus spreken over vrijstellingen in de Wet OB gaat het om vrijstellingen zonder het recht op aftrek. Voorbeelden van vrijstellingen zijn de sportvrijstelling<sup>212</sup>, de sociaal-culturele vrijstelling<sup>213</sup>, en voor deze masterscriptie niet onbelangrijk, de onderwijsvrijstelling<sup>214</sup>.

Er zijn verschillende redenen voor het bestaan van vrijstellingen in de btw. Allereerst corrigeren vrijstellingen de ruime werking van het btw-ondernemerschap. Soms is het maatschappelijk gezien niet wenselijk om bepaalde organisaties btw-ondernemer te laten zijn. Hierbij kan men denken aan organisaties zonder winststreven, zoals religieuze- of culturele organisaties. Daarnaast hebben vrijstellingen vaak het bestaansrecht om politiek-economische redenen. Bij sommige prestaties vindt men het niet wenselijk dat zij worden belast met een kostprijsverhogende belasting, omdat het om activiteiten van het algemeen belang gaat.<sup>215</sup> Tot slot is btw-heffing over bepaalde prestaties soms technisch lastig uitvoerbaar, niet doelmatig<sup>216</sup> of is sprake van een onwenselijke samenloop met andere belastingen.<sup>217</sup>

---

<sup>205</sup> Art. 9 lid 2 onderdeel a Wet OB.

<sup>206</sup> Art. 9 lid 2 onderdeel b Wet OB.

<sup>207</sup> Euser, D. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.2.2.A.a.* Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 19 augustus 2020.

<sup>208</sup> Van Slooten et al, 2019, hoofdstuk 10.

<sup>209</sup> Zie in dit kader bijvoorbeeld over de toepassing van een vrijstelling op illegale kansspelen: HvJ-EG 11 juni 1998, C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43.

<sup>210</sup> Art. 132 t/m 135 en art. 138 e.v. Btw-richtlijn 2006.

<sup>211</sup> Art. 11 Wet OB; Art. 9, lid 2, sub b jo. Tabel II Wet OB.

<sup>212</sup> Art. 11, lid 1, onderdeel e, Wet OB; Art. 132, lid 1, onderdeel m Btw-richtlijn 2006.

<sup>213</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB; Art. 132, lid 1, onderdeel g, Btw-richtlijn 2006.

<sup>214</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel o ten eerste Wet OB; Art. 132, lid 1, onderdeel i Btw-richtlijn 2006.

<sup>215</sup> Voorbeelden zijn medische diensten (art. 11, lid 1 sub c en g Wet OB); postdiensten (art. 11, lid 1, sub m Wet OB); onderwijsdiensten (art. 11, lid 1, sub o Wet OB/ art. 11, lid 1, sub e en f Wet OB).

<sup>216</sup> Zie bijvoorbeeld over prestaties met betrekking tot kredietverstrekking en andere financiële diensten (art. 11, lid 1, sub i en j Wet OB): Cnossen, S. (2011). Schaf de assurantiebelasting af en onderwerp verzekeringsdiensten aan de btw. *WFR 2011/1161*.

<sup>217</sup> Voorbeelden zijn overdrachtsbelasting, kansspelbelasting en assurantiebelasting (art. 11, lid 1, sub a, l en k Wet OB).

De werking van vrijstellingen heeft verschillende gevolgen. Allereerst vormen vrijstellingen een inbreuk op het algemene verbruiksbegin­sel (zie onderdeel 3.2) Daarom moeten vrijstellingsbepalingen strikt worden uitgelegd.<sup>218</sup> Cumulatie van btw is het belangrijkste ongewenste effect van vrijstellingen. Een ondernemer die een vrijgestelde prestatie verricht heeft namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit betekent dat de voorbelasting van deze ondernemer als kostenpost zal worden verwerkt in de kostprijs van zijn prestaties. Van Hilten en Van Kesteren noemen dit de ‘verborgen’ omzetbelasting die doorwerkt als een ‘spookbelasting’.<sup>219</sup> Wanneer vervolgens deze prestatie aan een ‘belaste’ ondernemer wordt verricht, zal deze ondernemer wel weer btw over de vergoeding berekenen voor het verrichten van de prestatie aan de consument. Het gevolg is dat belasting over belasting wordt berekend en dat de btw die eigenlijk rust op de prestatie niet meer evenredig is aan de kostprijs.<sup>220</sup>

In het kader van deze masterscriptie wil ik twee vrijstellingen nader uitdiepen. Dat zijn de vrijstelling met betrekking tot het (wettelijke) onderwijs (onderdeel 3.7.7.2) en de koepelvrijstelling (onderdeel 3.7.7.3).

### 3.7.7.2 Vrijstelling wettelijk onderwijs

Het belangrijkste doel van de onderwijsvrijstelling is het laag houden van de consumentenprijs van het onderwijs. Het HvJ-EU heeft expliciet benoemd in het Commissie/Duitsland-arrest dat de vrijstelling ervoor zorgt dat het onderwijs niet ontoegankelijk wordt voor de bevolking.<sup>221</sup> Voor een uitwerking van de definitie van het begrip ‘onderwijs’ verwijs ik naar onderdeel 2.2.

De onderwijsvrijstelling bestaat uit twee categorieën.<sup>222</sup> Niet enkel het wettelijk onderwijs<sup>223</sup> (zie onderdeel 2.3) komt in aanmerking voor een vrijstelling van btw-heffing; lidstaten hebben veel ruimte om ook andere organisaties met gelijksoortige onderwijsdoelstellingen onder de reikwijdte van de onderwijsvrijstelling te brengen.<sup>224</sup> Hierbij valt te denken aan door onderwijsinstellingen verrichtte beroepsopleidingen die staan vermeldt in het Instellingenregister Beroepsonderwijs<sup>225</sup>, beroepsopleidingen verzorgd door natuurlijk personen die zijn opgenomen in het Docentenregister Beroepsonderwijs<sup>226</sup>, algemeen vormend onderwijs uit openbare kassen<sup>227</sup>, onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar<sup>228</sup> en bijlessen en tentamentrainingen die verricht worden in het kader van het wettelijk onderwijs<sup>229,230</sup>.

Niet altijd zal men gebruik willen maken van de onderwijsvrijstelling.<sup>231</sup> In het geval van verricht onderwijs aan (werknemers van) een btw-belaste onderneming zal dit snel vanuit een niet-geregistreerde instelling in het Instellingenregister Beroepsonderwijs worden genoten.<sup>232</sup> De

<sup>218</sup> HvJ-EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559.

<sup>219</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 262.

<sup>220</sup> Dit resulteert in een schending van de juridische neutraliteit, zoals beschreven in onderdeel 3.4.

<sup>221</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 47.

<sup>222</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel o ten eerste Wet OB; Art. 132 lid 1 onderdeel i Btw-richtlijn 2006.

<sup>223</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9.

<sup>224</sup> HvJ-EG 10 september 2002, C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH), FED 2003/55.

<sup>225</sup> Art. 8, lid 1, onderdeel a, sub 1. Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>226</sup> Art. 8, lid 1, onderdeel a, sub 2. Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>227</sup> Art. 8, lid 1, onderdeel b Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>228</sup> Art. 8, lid 1, onderdeel c Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>229</sup> Art. 8, lid 1, onderdeel d Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>230</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel o ten tweede Wet OB jo. art. 8 Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>231</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 282.

<sup>232</sup> Zie in dit kader bijvoorbeeld deze casus: HR 4 december 2009, nr. 43 742, BNB 2010/55.

afnemende onderneming heeft namelijk recht op aftrek van voorbelasting en zal dus graag een btw-belaste onderwijsprestatie afnemen, om cumulatie van belasting te voorkomen. De niet-geregistreerde onderwijsinstelling kan daarmee de onderwijsprestatie zo goedkoop mogelijk aanbieden aan zijn voor de btw belaste afnemers. Ondernemingen die vrijgestelde prestaties verrichten, zoals banken en ziekenhuizen, willen juist wel onderwijs afnemen dat onder de onderwijsvrijstelling valt, omdat deze ondernemingen geen recht op aftrek van voorbelasting hebben.<sup>233</sup>

Ook prestaties die nauw samenhangen met het onderwijs kunnen in aanmerking komen voor de onderwijsvrijstelling.<sup>234</sup> Wat precies onder 'nauw samenhangend' moet worden verstaan volgt echter niet uit de relevante wetgeving. Via jurisprudentie is richting gegeven aan de invulling van dit begrip. Zo bepaalde het HvJ-EU dat alleen (samenhangende) prestaties die *onontbeerlijk* zijn voor het verrichten van de vrijgestelde (hoofd)prestatie ook onder de vrijstelling kunnen worden geschaard.<sup>235</sup> Van Hilten en Van Kesteren stellen dat bijvoorbeeld de verhuur of verkoop van schoolboeken hieronder kunnen vallen, omdat deze onontbeerlijk zijn voor het volgen van onderwijs.<sup>236</sup> De verhuur van schoolkluisjes is daarmee geen nauw samenhangende dienst en derhalve niet btw-vrijgesteld.<sup>237</sup> Het uitvoeren van onderzoeksprojecten tegen vergoeding bij onderwijsinstellingen, zoals in het hoger onderwijs, is eveneens geen nauw samenhangende dienst.<sup>238</sup> Een vraagstuk dat gerelateerd is aan het onderwerp van nauw samenhangende prestaties binnen de reikwijdte van de onderwijsvrijstelling is de detachering van docenten.

In deze masterscriptie zal het wettelijk verrichte onderwijs voornamelijk centraal staan. Echter bestaat veel jurisprudentie over het beroepsonderwijs dat ook relevant kan zijn voor de vraagstukken in deze masterscriptie. In hoofdstuk vier komen vraagstukken aan bod, gerelateerd aan de onderwijsvrijstelling.

### 3.7.7.3 Koepelvrijstelling

Een andere vrijstelling die ik wil behandelen is de koepelvrijstelling, vanwege het belang van deze vrijstelling voor samenwerkingsverbanden.<sup>239</sup> Alle prestaties die vanuit een koepelorganisatie in een samenwerkingsverband aan de leden van deze samenwerking worden verricht, zijn niet belast met btw. Dit is enkel het geval bij samenwerkingsverbanden die het algemene belang dienen, zoals ziekenhuizen en onderwijsinstellingen.<sup>240</sup>

Aldus het HvJ-EG is de doelstelling van de koepelvrijstelling 'te voorkomen dat de persoon die bepaalde prestaties verricht btw moet betalen, wanneer hij genoopt is samen te werken met andere ondernemingen in een gemeenschappelijke structuur die bepaalde met het oog op die dienstverrichtingen noodzakelijke activiteiten voor haar rekening neemt'.<sup>241</sup> Onderlinge prestaties dienen dus zo min mogelijk belast te worden, indien het gaat om een gemeenschappelijk samenwerkingsverband. Een gevolg van het wel belasten van prestaties van de koepelorganisatie zou

---

<sup>233</sup> Swinkels, J.J.P. (2010). Aanpassing btw-vrijstelling voor beroepsonderwijs. *WFR 2010/1149*.

<sup>234</sup> Euser, D. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.3.3.M.e.* Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 20 augustus 2020.

<sup>235</sup> HvJ-EG 1 december 2005, C-394 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23.

<sup>236</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 282.

<sup>237</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 13 oktober 2009, nr. 08/00352, V-N 2009/64.13, r.o. 4.5.

<sup>238</sup> Zie bijvoorbeeld: Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9, onderdeel 5.1; Zie tevens onderdeel 4.3.2 van deze masterscriptie.

<sup>239</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB; Art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn 2006.

<sup>240</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 286 en 287.

<sup>241</sup> HvJ-EG 11 december 2008, C-407/07 (CBIT), V-N 2008/60.20, r.o. 37.



namelijk zijn dat de kostprijs van de door haar leden verrichte (btw-vrijgestelde) prestaties zou stijgen door de samenwerking in het samenwerkingsverband. Samenwerking zou daarmee worden ontmoedigd, terwijl dit juist efficiencywinsten kan opleveren.<sup>242</sup>

Nog belangrijk om te benoemen is dat prestaties van de deelnemende leden aan de koepelorganisatie zelf niet onder de reikwijdte van de vrijstelling vallen.<sup>243</sup> Het enkel aan één lid presteren vanuit een koepelorganisatie staat toepassing van de vrijstelling niet in de weg.<sup>244</sup> Eveneens maakt het niet uit of de koepelorganisatie of zijn leden naast vrijgestelde prestaties ook btw-belaste prestaties verricht.<sup>245</sup> Overigens is de vrijstelling niet toepasbaar in situaties waarin ernstige concurrentievervalsingen ontstaan.<sup>246</sup>

Zoals gezegd geldt de koepelvrijstelling alleen voor activiteiten van algemeen belang. Prestaties binnen de financiële- en verzekeringssector vallen hier niet onder, onder meer bevestigd in het Banka-arrest<sup>247</sup> en Aviva-arrest<sup>248</sup> door het HvJ-EU.<sup>249</sup> Ik ga in hoofdstuk vijf nader in op de uitwerking van de koepelvrijstelling voor het wettelijk onderwijs.

### 3.7.8 Recht op aftrek

Een van de belangrijkste kenmerken van het btw-stelsel is het feit dat de btw moet drukken op de consumptie van eindverbruikers. Btw-ondernemers (zie onderdeel 3.7.2) moeten zo min mogelijk hinder hebben van de btw in hun bedrijfsvoering; de btw moet neutraal doorwerken in de onderneming (zie onderdeel 3.4). In dit kader is het van belang dat een ondernemer volledig en onmiddellijk de btw op zijn voorinkopen met betrekking tot btw-belaste, economische activiteiten terug kan krijgen.<sup>250</sup> Op dit uitgangspunt bestaan een aantal uitzonderingen, waarbij geen of niet volledig recht op aftrek bestaat. De belangrijkste uitzondering is de situatie waarin een ondernemer btw-vrijgesteld presteert, waardoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

De systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting is grotendeels via de Btw-richtlijn 2006 en de Wet OB vormgegeven.<sup>251</sup> Ondernemers kunnen in het tijdvak van aangifte<sup>252</sup> de voorbelasting op voorinkopen verrekenen met de ontvangen btw van afnemers, zolang het gaat om voorbelasting die in rekening is gebracht, door andere ondernemers op voorinkopen ter zake van btw-belaste prestaties door middel van een op de voorgeschreven wijze verzonden factuur.<sup>253</sup> Indien een ondernemer meer voorbelasting heeft betaald dan hij aan btw heeft ontvangen, bestaat de mogelijkheid om teruggaaf

---

<sup>242</sup> Cramer, P.I.M. & Feenstra, P.Q.J. (2018). De koepelvrijstelling is van de leden, niet van het samenwerkingsverband. *WFR 2018/21*. Onderdeel 2 en 5.

<sup>243</sup> HvJ-EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559.

<sup>244</sup> HvJ-EG 11 december 2008, C-407/07 (CBIT), V-N 2008/60.20, r.o. 38.

<sup>245</sup> HvJ-EG 11 december 2008, C-407/07 (CBIT), V-N 2008/60.20; HvJ-EU 4 mei 2017, C-274/15 (Commissie/Luxemburg), BNB 2018/111, r.o. 53.

<sup>246</sup> Dit wordt verder uitgewerkt in: Art. 9 Uitv. Besl. Wet OB; Art. 9a Uitv. Besch. Wet OB.

<sup>247</sup> HvJ-EU 21 september 2017, C-326/15 (DNB Banka), BNB 2018/13.

<sup>248</sup> HvJ-EU 21 september 2017, C-605/15 (Aviva), BNB 2018/14.

<sup>249</sup> Echter, dit is volgens de EC nooit de insteek geweest bij het tot stand komen van de koepelvrijstelling, waardoor men aan het onderzoeken is of alsnog een koepelvrijstelling ingevoerd kan worden voor de financiële- en verzekeringssector, zie hiervoor: COM (2017) 567, COM (2017) 568 en COM (2017) 569.

<sup>250</sup> Art. 15 Wet OB; Art. 167 en 168 Btw-richtlijn 2006; Cornielje, S.B. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.4.4*. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 21 augustus 2020.

<sup>251</sup> Art. 15 t/m 17 Wet OB; Art. 167 t/m 172 Btw-richtlijn 2006; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 347 t/m 350.

<sup>252</sup> Zie met betrekking tot de toepassing van het juiste tijdvak: HR 19 mei 1993, nr. 28 687, BNB 1993/243.

<sup>253</sup> Art. 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, Wet OB.

van belasting<sup>254</sup> te krijgen.<sup>255</sup> De overheid is ertoe verplicht ‘de opgelegde formaliteiten niet zo talrijk of technisch’ te maken, ‘dat zij de uitoefening van het recht op aftrek in de praktijk onmogelijk of overdreven moeilijk maken’<sup>256</sup>.<sup>257</sup> Voor sommige prestaties bestaat geheel geen recht op aftrek van voorbelasting, naar inzicht van de staatsecretaris.<sup>258</sup> Tenslotte is het belangrijk te vermelden dat over het recht op aftrek legio aan jurisprudentie bestaat, vaak ook zeer casus gerelateerd, dat voorbij gaat aan de strekking van deze masterscriptie.

In sommige situaties heeft een ondernemer naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten, en is hij dus deels btw-ondernemer en deels niet. Hiervoor wordt een splitsing van voorbelasting gemaakt op basis van een pre-pro-rata, een verhouding tussen economische- en niet-economische activiteiten. Een ondernemer kan ook deels btw-belaste activiteiten en deels vrijgestelde activiteiten verrichten.<sup>259</sup> Ook kan sprake zijn van voorbelasting op gedeeltelijk zakelijk gebruik en deels privégebruik van prestaties. In zulke situaties moet worden bepaald in welke mate sprake is van aftrek van voorbelasting binnen het kader van de onderneming. Dit wordt ook wel het speelveld tussen aftrekgerechtigd en niet-aftrekgerechtigd verbruik genoemd.<sup>260</sup> De minister kan uitvoeringsbepalingen vaststellen voor de uitwerking van deze splitsing bij gemengd verbruik (de zogeheten pro-rata aftrek).<sup>261</sup> De Uitvoeringsbeschikking Wet OB weergeeft deze splitsingsregels<sup>262</sup>.<sup>263</sup> Voor de bepaling van de mate van het recht op aftrek dienen deze splitsingsregels in aanmerking te worden genomen.<sup>264</sup>

---

<sup>254</sup> Art. 17 Wet OB.

<sup>255</sup> Art. 29 en 31 Wet OB; Van Slooten et al, 2019, hoofdstuk 8.2.

<sup>256</sup> HvJ-EG 1 april 2004, C-90/02 (Gerhard Bockemühl), V-N 2004/20.18, r.o. 49.

<sup>257</sup> Indien een ondernemer aan de materiële voorwaarden voor toepassing van het recht op aftrek voldoet vormt een formeel gebrek, in bijvoorbeeld de factuur of aangifte, niet alsnog een reden om het recht op aftrek te weigeren, naar: HvJ-EG 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf), V-N 2004/31.18; HvJ-EU 15 september 2016, C-516/14 (Barlis), V-N 2016/47.15; HvJ-EU 21 maart 2018, C-533/16 (Volkswagen A-G), V-N 2018/20.21.

<sup>258</sup> Vormgegeven met het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (BUA).

<sup>259</sup> Art. 15 lid 4 Wet OB.

<sup>260</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 386.

<sup>261</sup> Art. 16 Wet OB; Art. 11 t/m 14a Uitv. Beschik. Wet OB.

<sup>262</sup> Cornielje, S.B. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.4.4.F.a.* Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 21 augustus 2020; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 381 t/m 383 en 386 t/m 389.

<sup>263</sup> Zie ook: Art. 173 lid 1 jo. Art. 174 lid 1 Btw-richtlijn 2006; Art. 173 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn 2006; HvJ-EU 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services), V-N 2018/59.12.

<sup>264</sup> Zie ook: HvJ-EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115.

## Hoofdstuk 4 – Btw-problematiek: samenwerkingsverbanden in het wettelijk onderwijs

### 4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk schets ik de btw-problematiek rondom onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in het onderwijs met betrekking tot een optimale besteding van onderwijsmiddelen. Centraal staat in hoeverre de btw ertoe leidt dat onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden hun budgetten niet optimaal kunnen besteden aan onderwijsactiviteiten. Ik benader deze problematiek op verschillende niveaus: het niveau van de gehele onderneming en het niveau van de transactie. Het doel van dit hoofdstuk is tevens om de meest belangrijke btw-concepten binnen het onderwijs helder te krijgen.

Allereerst kan de btw van invloed zijn op het niveau van de gehele organisatie, waaronder het btw-concept van het btw-ondernemerschap. Ik zal bespreken in hoeverre een onderwijsinstelling, dan wel een samenwerkingsverband in het onderwijs, als btw-ondernemer kan worden aangemerkt, met aandacht voor de verschillende onderwijsniveaus.

Op het niveau van de transactie bespreek ik in hoeverre (geen) btw-heffing op bepaalde prestaties van toepassing is in de onderwijssector, bijvoorbeeld als gevolg van de btw-vrijstelling. Bepaalde prestaties delen in de btw-vrijstelling voor onderwijs, op het moment dat deze nauw samenhangen met het onderwijs. Echter, de invulling van dit begrip heeft geleid tot veel Europeesrechtelijke- en nationale jurisprudentie. Ik ga in op dit begrip ‘nauw samenhangend’, met speciale aandacht voor een veelvoorkomend fenomeen in het onderwijs: de detachering van onderwijspersoneel. Daarbij schets ik ook in hoeverre onderwijsinstellingen genoeg aanknopingspunten hebben binnen beleidsbesluiten, wetgeving en jurisprudentie om de materie omtrent de btw-vrijstelling toe te passen.

Tevens ga ik in op de reikwijdte van de btw op transactieniveau bij het delen van kosten tussen verschillende btw-ondernemers. Ondernemers willen vanuit efficiency-oogpunt samenwerken door gezamenlijk bepaalde kosten te maken, ten behoeve van de verrichting van eigen prestaties en gezamenlijk te verrichten prestaties. Onder voorwaarden kunnen deze prestaties (niet) onder de btw-heffing vallen. Belangrijke btw-concepten daarbij zijn de onderlinge doorbelasting van kosten, het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het leerstuk van partage. Ik ga in op deze btw-concepten en analyseer in hoeverre onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden hiervan gebruik kunnen maken om efficiency in de besteding van onderwijsmiddelen na te streven.

Na dit hoofdstuk vier ga ik in hoofdstuk vijf in op mogelijke oplossingen voor de genoemde btw-problematiek rondom onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden.

### 4.2 Btw-ondernemerschap – onderwijsinstelling

#### 4.2.1 Inleiding

In onderdeel 3.7.2 heb ik beschreven dat een ‘eenieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent’ kan kwalificeren als btw-ondernemer. Ook een onderwijsinstelling krijgt te maken met de btw in de bedrijfsvoering. De vraag is echter of ook een onderwijsinstelling voor de verrichte onderwijsprestaties kwalificeert als btw-ondernemer.

In onderdeel 4.2.2 zal ik analyseren in hoeverre onderwijsinstellingen binnen het wettelijk onderwijs voldoen aan de vereisten van het btw-ondernemerschap. Daarbij ga ik in op de verschillende

onderwijsniveaus van het wettelijk onderwijs in Nederland: het basis- en voortgezet onderwijs, het MBO en VAVO en het hoger onderwijs.<sup>265</sup>

Zoals eerder vermeldt kan volgens de btw-wetgeving *eenieder* in aanmerking komen voor het btw-ondernemerschap, ongeacht de juridische vorm van een entiteit. Een erkende onderwijsinstelling opereert vaak vanuit een stichting of een vereniging met beperkte aansprakelijkheid. Daardoor kan geconcludeerd worden dat een onderwijsinstelling voldoet aan het begrip 'ieder'. Ik zal dan ook niet verder ingaan op dit vereiste van het btw-ondernemerschap voor een aparte onderwijsinstelling. Interessanter is het zelfstandigheids criterium en de vereiste van economische activiteit. Hier zal ik wel dieper op ingaan. Ik zal bespreken waar de grenzen van het btw-ondernemerschap liggen voor een onderwijsinstelling, met behulp van relevante jurisprudentie, zoals het ROC-arrest van de HR.<sup>266</sup>

Ook samenwerkingsverbanden kunnen als btw-ondernemer aangemerkt komen. Dit behandel ik in onderdeel 4.2.3 en 4.2.4. Om als aparte entiteit gezien te worden dient een samenwerkingsverband *feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid* te hebben. Pas wanneer een samenwerkingsverband als zelfstandige entiteit kwalificeert wordt voldaan aan de vereiste van *eenieder van het btw-ondernemerschap*. In dit onderdeel verwijst ik naar jurisprudentie, als het VAVO-arrest van de HR.<sup>267</sup> Vervolgens dient men te evalueren of aan het zelfstandigheids criterium van het btw-ondernemerschap wordt voldaan. Bij de kwalificatie van een samenwerkingsverband als btw-ondernemer is de vereiste van *economische activiteit* minder interessant. Deze vereiste zal ik in dit kader daar ook niet uitgebreid behandelen.

Tenslotte behandel ik in onderdeel 4.2.5 in hoeverre onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden binnen het onderwijs te maken krijgen met btw-problematiek als gevolg van het (ontbreken van het) btw-ondernemerschap.

## 4.2.2 Wettelijk onderwijs

### 4.2.2.1 Basis- en voorgezet onderwijs

Mijns inziens kwalificeren onderwijsinstellingen in het basis- en voorgezet onderwijs<sup>268</sup> voor hun onderwijsprestaties niet als ondernemer voor de btw, met inachtneming van de hierna te bespreken vereisten van het ondernemerschap.

Een basis- of middelbare school werkt vaak vanuit een koepelorganisatie of een scholenverband, waarbij meerdere scholen aangesloten zijn. Voor de beoordeling van het zelfstandigheids criterium is het allereerst van belang te analyseren of een school zelfstandig activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico verricht.<sup>269</sup> Mijns inziens voldoet een basis- of middelbare school aan het zelfstandigheids criterium, bijvoorbeeld vanwege het feit dat deze scholen hun eigen directie hebben, onder de naam van de school (onderwijs)activiteiten verrichten, zich als zodanig naar buiten toe presenteren en een eigen financieel beleid voeren. Er is voldoende sprake van zelfstandigheid. Echter, de scholengroep kan in principe ook een grotere rol

---

<sup>265</sup> Zie onderdeel 2.3 voor een uiteenzetting van de verschillende wettelijke onderwijsniveaus.

<sup>266</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222.

<sup>267</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83.

<sup>268</sup> Het basis- en voorgezet onderwijs zijn vanuit hun financieringsstructuur en de wijze waarop de onderwijsprestaties worden verricht vrij gelijkwaardig, waardoor ik deze twee onderwijsvormen voor het btw-ondernemerschap op eenzelfde wijze beoordeel, zie onderdeel 2.4.

<sup>269</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 80.

hebben in de (financiële) beleidsvoering van de aan de scholengroep deelnemende scholen, waardoor wellicht betoogd kan worden dat de aparte scholen geen zelfstandigheid toekomt (zie in dit kader onderdeel 4.2.3 en 4.2.4). Desalniettemin ga ik ervan uit dat de meeste basis- en middelbare scholen zelfstandig zijn voor de vereiste van het btw-ondernemerschap.

Een vereiste die een uitgebreidere analyse benodigd heeft, is de vereiste van 'economische activiteit'. Het vaststellen van de onderwijsdiensten als (niet-)economische activiteit vergt een analyse van meerdere onderdelen. Allereerst moet worden geconstateerd dat een basis- of middelbare school onderwijsdiensten verricht aan haar leerlingen. De vraag is of het gaat om een onderwijsprestatie onder bezwarende titel, naar het Tolsma-arrest. Naar dit arrest moet sprake zijn van een rechtsbetrekking en een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie.<sup>270</sup>

Naar mijn mening is sprake van een rechtsbetrekking. Bij het begin van het schooljaar staat de leerling ingeschreven, waarbij in een inschrijvingsovereenkomst staat dat de leerling onderwijs kan volgen aan de onderwijsinstelling gedurende het schooljaar.

De onderwijsdiensten worden vervolgens door de onderwijsinstelling verricht, echter tegen een vergoeding die wordt betaald door de overheid. Leerlingen, of hun ouders, betalen nauwelijks een vergoeding voor het te volgen onderwijs. Hooguit een vrijwillige ouderbijdrage is gebruikelijk in het basis- en voorgezet onderwijs, echter is de grootte van deze inkomstenbron voor onderwijsinstellingen gering.<sup>271</sup> De lumpsumbekostiging, de Rijksbijdrage, (zie onderdeel 2.4) vormt als subsidie het leeuwendeel van de inkomstenbronnen voor deze onderwijsinstellingen. Een subsidie valt in de maatstaf van heffing.<sup>272</sup> Niet altijd kwalificeert de subsidie als vergoeding en leidt de betaling van een subsidie tot een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie, en derhalve een bezwarende titel.

Over het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de Rijksbijdrage als vergoeding en de onderwijsprestatie verschillen de meningen in de vakliteratuur. Zo stellen Merx en Verburg dat wel degelijk een rechtstreeks verband bestaat tussen de Rijksbijdrage en de onderwijsprestaties die onderwijsinstellingen aan hun leerlingen verrichten.<sup>273</sup> De bekostiging wordt namelijk verstrekt met het oog op het verrichten van een onderwijsprestatie door de onderwijsinstelling. De hoogte van de bijdrage is daarnaast ook vastgesteld op het aantal leerlingen waaraan de onderwijsinstellingen presteert, waardoor een direct verband bestaat tussen beiden.<sup>274</sup> Ik sluit mij hier bij aan. Mijns inziens bestaat een rechtstreeks verband tussen de lumpsum en de onderwijsprestaties; zonder Rijksbijdrage zou een basis- of middelbare school niet in staat zijn om het onderwijs te geven. Er is een één-op-één relatie tussen de Rijksbijdrage en de onderwijsprestatie. Overigens doet het feit dat de vergoeding vanuit de overheid aan de onderwijsinstellingen wordt betaald, en niet direct door de afnemer van de onderwijsprestatie, niets af aan het rechtstreeks verband.<sup>275</sup>

Bovenstaande overwegend is naar mijn mening sprake van de verrichting van een onderwijsprestatie onder bezwarende titel. Op het eerste oog lijkt hiermee het btw-ondernemerschap vastgesteld, echter

---

<sup>270</sup> HvJ-EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), V-N 1994/1069, 25.

<sup>271</sup> De vrijwillige ouderbijdrage zal niet snel kwalificeren als vergoeding voor onderwijsactiviteiten, omdat deze bijdrage gegeven wordt uit vrijgevigheid. Naar analogie van het Tolsma-arrest is daardoor geen sprake van een bezwarende titel.

<sup>272</sup> Art. 73 Btw-richtlijn 2006.

<sup>273</sup> Merx, M. & Verburg, K. (2017). 22 jaar na Tolsma: weer luisteren zonder btw. *MBB 2017/02-04*. Onderdeel 5.

<sup>274</sup> Het feit dat de lumpsum wordt vastgesteld op basis van het aantal leerlingen van een jaar eerder doet hier niets aan af, aldus Merx en Verburg.

<sup>275</sup> HvJ-EU 27 maart 2014, C-151/13 (Le Rayon d'Or), V-N 2014/17.16, r.o. 34.

blijkt uit jurisprudentie dat het verrichten van een prestatie onder bezwarende titel niet altijd betekent dat ook sprake is van een economische activiteit.<sup>276</sup> Bij het bepalen of sprake is van een economische activiteit moeten alle omstandigheden waaronder de handeling plaatsvindt in aanmerking worden genomen. De vraag is dus of de onderwijsprestatie een economische activiteit vormt.

Het eerste arrest waar deze vraag aan de orde kwam was het ROC-arrest van de HR uit 2012.<sup>277</sup> Hierbij is uitspraak gedaan over de aanmerking van de lumpsumbekostiging door de overheid als vergoeding voor het gegeven wettelijk onderwijs. De HR bepaalt dat de lumpsumbekostiging niet als vergoeding kan worden gezien voor de onderwijsdiensten.<sup>278</sup> Er vindt namelijk geen verbruik<sup>279</sup> plaats bij de overheid naar aanleiding van de verschaffing van de lumpsumbekostiging, waardoor de subsidie niet in de maatstaf van heffing valt.<sup>280</sup> Daarnaast levert het onderwijs, dat gegeven wordt met behulp van de subsidieverschaffing, voor de overheid zelf geen voordeel op. Het ontbreken van een vergoeding betekent automatisch dat geen sprake is van een economische activiteit. Daarmee worden de onderwijsactiviteiten als niet-economische activiteiten aangemerkt. Bijl merkt dat de HR in zijn arrest niet expliciet antwoord heeft gegeven op de vraag of een onderwijsprestatie een economische activiteit *kan* vormen. Volgens hem is dit een gemiste kans om meer duidelijkheid te geven over de gevolgen van de omzetbelasting in het kader van onderwijsbekostiging en de onderwijsprestaties.<sup>281</sup> In een later arrest van de HR in 2019 merkt Bijl wederom op dat ten onrechte voorbij wordt gegaan aan de mogelijke kwalificatie van een onderwijsprestatie als economische activiteit.<sup>282</sup>

Al met al zijn, op basis van bovenstaande jurisprudentie, basis- en middelbare scholen voor deze onderwijsactiviteiten, enkel gefinancierd vanuit de lumpsumbekostiging, geen btw-ondernemer. Dit komt doordat deze onderwijsdiensten kwalificeren als niet-economische activiteiten, omdat de lumpsumbekostiging niet kwalificeert als vergoeding voor de verrichte prestaties en derhalve geen sprake is van een bezwarende titel. Deze conclusie hang ik verder aan, ondanks de heldere argumenten in de vakliteratuur om de onderwijsdiensten alsnog als onder bezwarende titel verrichtte prestaties aan te merken.

Desalniettemin kan een basis- of middelbare school sowieso kwalificeren als btw-ondernemer voor andere activiteiten die wel economisch zijn.<sup>283</sup> Daarbij kan men denken aan de verhuur van kluisjes of schoolboeken, de verhuur van gymzalen of de verkoop van etenswaar in de schoolkantine. Dit zijn allen prestaties die onder bezwarende titel worden verricht.

#### 4.2.2.2 MBO, VAVO en hoger onderwijs

Ook het MBO en het VAVO wordt middels een lumpsumbekostiging (zie onderdeel 2.4 en 4.2.2.1) gesubsidieerd door de overheid. Voor zover de onderwijsactiviteiten op deze wijze bekostigd worden is derhalve geen sprake van btw-ondernemerschap voor de onderwijsinstellingen in het MBO, het VAVO en het hoger onderwijs.<sup>284</sup> Desalniettemin is één aspect anders bij deze onderwijssoorten.

---

<sup>276</sup> HvJ-EU 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), NTFR 2016/1399; Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/1216, V-N Vandaag 2016/1515, r.o. 5.1 en 5.2.

<sup>277</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222.

<sup>278</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222, r.o. 4.7.

<sup>279</sup> Verbruik, zoals het begrip centraal staat in het btw-stelsel.

<sup>280</sup> Naar: HvJ-EG 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32; HvJ-EG 18 december 1997, C-384/95 (Landbodem-Agrardienste), HR 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430, r.o. 3.3.2;

<sup>281</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222, noot Bijl, onderdeel 5.

<sup>282</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, noot Bijl, punt 5.

<sup>283</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222, r.o. 3.2.2.

<sup>284</sup> Naar analogie van hetgeen hiervoor besproken in onderdeel 4.2.2.1.

Studenten vanaf achttien jaar oud betalen namelijk zelf les- of collegegeld voor het te genieten onderwijs aan de desbetreffende onderwijsinstelling.<sup>285</sup> Deze onderwijsinstellingen ontvangen daarmee dus vergoedingen voor het onderwijs van hun directe afnemers, de studenten. De betaling van deze les- en collegegelden heeft dan ook gevolgen voor het btw-ondernemerschap van deze onderwijsinstellingen.

In navolging van het ROC-arrest van de HR uit 2012 (zie onderdeel 4.2.2.1) is de bekostiging van wettelijk onderwijs en de btw-gevolgen ter sprake gekomen in het Collegegelden-arrest van de HR uit 2018.<sup>286</sup> Nieuw ten opzichte van het ROC-arrest is dat de onderwijsinstelling in deze casus, een hogeschool, naast de lumpsumbekostiging ook les- en collegegeld ontvangt om haar onderwijsprestaties te kunnen verrichten.

De rechtbank stelt, in eerdere aanleg, dat het geven van onderwijs een prestatie is onder bezwarende titel.<sup>287</sup> Er is, door inschrijving van de student aan de onderwijsinstelling, sprake van een rechtsbetrekking. Daarnaast merkt de rechtbank op dat het onderwijs wordt gegeven tegen de vergoeding in vorm van les- en collegegeld. Volgens de rechtbank is sprake van een rechtstreeks verband tussen het collegegeld en het onderwijs: zonder het betalen van het les- of collegegeld kan geen onderwijs worden genoten door de individuele student.<sup>288</sup> Weliswaar vormt de hoogte van het les- en collegegeld niet de werkelijke waarde van het genoten onderwijs, het gaat namelijk maar om een fractie van de kostprijs van het onderwijs. Toch is de vergoeding dermate hoog dat geen sprake is van een symbolische vergoeding.<sup>289</sup> Dit staat het vaststellen van een bezwarende titel niet in de weg. Al met al concludeert de rechtbank dat de onderwijsprestatie onder bezwarende titel is verricht, dat het les- en collegegeld de vergoeding vormt voor de prestatie en dat *daarmee* een economische activiteit is vastgesteld.

Het hof sluit zich aan bij de conclusie van de rechtbank dat het onderwijs een onder bezwarende titel verrichte prestatie is en dat het les- en collegegeld de vergoeding hiervoor vormt. Echter stelt het hof dat niet automatisch *daarmee* sprake is van een economisch activiteit.<sup>290</sup> Alle omstandigheden van de handeling moeten in ogenschouw worden genomen om te bepalen of ook sprake is van een economische activiteit.<sup>291</sup>

Op basis van een aantal argumenten stelt het hof dat de onderwijsprestatie een economische activiteit vormt.<sup>292</sup> Zo wordt gepresteerd op een algemene markt van onderwijs. Deze markt bestaat uit studenten die in Nederland onderwijs willen volgen bij een door de Nederlandse overheid geaccrediteerde instelling en is vrij toegankelijk voor andere aanbieders van diensten, ondanks dat kwaliteitseisen en ander toezicht bestaat.<sup>293</sup> Daarnaast streven onderwijsinstellingen naar opbrengst, om op duurzame wijze onderwijs te kunnen garanderen in de toekomst. Ook al dekt de totale som van ontvangen les- en collegegelden maar 22% van de kosten, er is sprake van een reële en niet-symbolische vergoeding die door elke student betaald moet worden.<sup>294</sup>

---

<sup>285</sup> Zie bijvoorbeeld: Art. 2.2.1 en Art. 8.1.1. Wet educatie en beroepsonderwijs.

<sup>286</sup> HR 23 februari 2018, nr. 16/04051, FED 2018/116.

<sup>287</sup> Rechtbank Noord-Nederland 30 oktober 2014, nr. 13/1897, V-N 2015/4.2.2, r.o. 14.

<sup>288</sup> Rechtbank Noord-Nederland 30 oktober 2014, nr. 13/1897, V-N 2015/4.2.2, r.o. 11.

<sup>289</sup> Rechtbank Noord-Nederland 30 oktober 2014, nr. 13/1897, V-N 2015/4.2.2, r.o. 13.

<sup>290</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/1216, V-N Vandaag 2016/1515, r.o. 5.1.

<sup>291</sup> HvJ-EU 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), NTFR 2016/1399; Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/01216, V-N Vandaag 2016/1515, r.o. 5.1 en 5.2.

<sup>292</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/1216, V-N Vandaag 2016/1515, r.o. 5.3.

<sup>293</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/1216, V-N Vandaag 2016/1515, r.o. 5.4.

<sup>294</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/1216, V-N Vandaag 2016/1515, r.o. 5.5.

In cassatie bij de HR ligt de vraag of sprake is van een economische activiteit niet meer voor. Daarmee is bevestigd dat sprake is van btw-ondernemerschap voor de onderwijsprestaties met les- en collegegeld als vergoeding.<sup>295</sup>

Dit arrest uit 2018 vormt een interessante bijdrage aan de beoordeling van het btw-ondernemerschap van onderwijsinstellingen. De lumpsumbekostiging kan niet als vergoeding worden gezien voor onderwijsprestaties, met geen btw-ondernemerschap tot gevolg. De les- en collegegelden vormen echter wel een vergoeding voor onderwijsprestaties, waardoor btw-ondernemerschap voor dit deel van de onderwijsactiviteiten ontstaat.

#### 4.2.3 Samenwerkingsverband – algemeen

In onderdeel 2.5 heb ik uitgewerkt op welke wijze samenwerking kan ontstaan binnen het onderwijs tussen verschillende onderwijsinstellingen. Voor de btw is het relevant om te beoordelen of een vorm van samenwerking of een samenwerkingsverband op zichzelf kan leiden tot btw-ondernemerschap. Enkel prestaties onder bezwarende titel, verricht door een btw-ondernemer, vallen namelijk in de heffing van de btw. De kwalificatie van het btw-ondernemerschap bij samenwerkingsverbanden staat centraal in dit onderdeel, naar de vereisten, als beschreven in onderdeel 3.7.2. In dit onderdeel zal ik uiteenzetten onder welke voorwaarden een samenwerkingsverband als btw-ondernemer kwalificeert. Voor de behandeling van een samenwerkingsverband als potentiële btw-ondernemer zal ik waar nodig aandacht besteden aan de relatie tussen de participanten onderling, de relatie tussen de participanten en het samenwerkingsverband en tenslotte de relatie tussen onderdelen (bijvoorbeeld afdelingen) binnen het samenwerkingsverband.<sup>296</sup> Dit onderdeel vormt een algemene benadering van het btw-ondernemerschap voor samenwerkingsverbanden; in onderdeel 4.2.4 ga ik in op het btw-ondernemerschap van samenwerkingsverbanden in het onderwijs.

Wanneer twee of meer partijen samenwerking aangaan in een samenwerkingsverband kan dit samenwerkingsverband onder voorwaarden aangemerkt worden als ‘eenieder’ binnen het kader van het btw-ondernemerschap. Deze materie staat ook wel bekend als de ‘entiteitsgedachte’.<sup>297</sup> Om als één entiteit te kwalificeren is het niet per se nodig om dit vanuit een juridisch erkende rechtsvorm te doen; elke vorm van samenwerking kan in aanmerking komen voor het btw-ondernemerschap.<sup>298</sup> Uit standaardjurisprudentie blijkt dat bijvoorbeeld een groep samenwerkende loonslagers als één entiteit aangemerkt kan worden, wanneer dit uit objectieve gegevens blijkt, ondanks dat zij niet presteerden vanuit een juridisch erkende rechtsvorm.<sup>299</sup> Deze objectieve gegevens<sup>300</sup> houden in dat feitelijk sprake is van het gezamenlijk verrichten van economische activiteiten in een duurzame samenwerking.<sup>301</sup> Daarbij treden de samenwerkende partijen naar buiten toe op als één entiteit om zodoende een bedrijf uit te oefenen.

Er kan enkel sprake zijn van één btw-ondernemer, wanneer de samenwerkende partijen zowel intern als extern afspreken dat bepaalde economische activiteiten als één ondernemer worden verricht.<sup>302</sup> Deze nieuwe entiteit komt dan dus op de voorgrond te staan, waarbij de participanten naar de

---

<sup>295</sup> HR 23 februari 2018, nr. 16/04051, FED 2018/116, r.o. 2.1.2.

<sup>296</sup> Van Doesum, 2009, p. 139.

<sup>297</sup> Merx, M & Gruson, J. (2018). Twee zielen, één prestatie. *MBB 2018/10-22*. Onderdeel 3.3.

<sup>298</sup> Van Doesum, 2009, p. 136.

<sup>299</sup> Tariefcommissie van 28 november 1977, nr. 11177 (O’68), BNB 1978/89; HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151, r.o. 5.2; Van Doesum, 2009, p.138.

<sup>300</sup> Oftewel de feitelijk situatie waaronder wordt gepresteerd.

<sup>301</sup> HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366.

<sup>302</sup> HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151.



achtergrond verdwijnen.<sup>303</sup> Daarbij moet worden vermeld dat het onder één naam optreden in het maatschappelijk verkeer niet één-op-één tot gevolg heeft dat sprake is van één entiteit.<sup>304</sup> Het is niet noodzakelijk om ook onder één naam op te treden of bekend te staan.<sup>305</sup> Echter, dit kan wel een aanwijzing zijn dat sprake is van één entiteit.<sup>306</sup> Het bovenstaande overwegend, betekent dat, om als aparte entiteit voor het btw-ondernemerschap in aanmerking te komen, een samenwerkingsverband een combinatie met feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid dient te zijn.<sup>307</sup>

De tweede vereiste van het btw-ondernemerschap stelt dat de entiteit zelfstandig moet zijn. Van Doesum constateert dat dit zelfstandigheids criterium (zie onderdeel 3.7.2) een andere is dan de hiervoor genoemde feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid. Bij het zelfstandigheids criterium gaat het om eventuele ondergeschiktheid van een (nieuwe) entiteit aan haar *participanten*, waarbij het bij feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid gaat om het duurzaam verrichten van economische activiteiten jegens *derden* in de kwalificatie als entiteit. Ook A-G Van Hilten stelt dat voor de feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid de relaties met derden centraal staat.<sup>308</sup> Desalniettemin meent Van Doesum dat het scherpstellen van de interne verhoudingen ook zeker van belang is binnen het kader van feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid. Intern dienen participanten af te spreken dat richting derden als één ondernemer wordt gepresteerd en daar dienen de participanten hun interne organisatiestructuur op in te richten. Concluderend kan worden gesteld dat pas op het moment dat vaststaat dat minimaal twee entiteiten feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid hebben, kan worden nagegaan of één van hen eventueel onzelfstandig is ten opzichte van de andere entiteit. Vervolgens kan men nagaan of dus wordt voldaan aan het zelfstandigheids criterium van het btw-ondernemerschap.<sup>309</sup>

Er zijn twee situaties waarin een samenwerkingsverband niet aan het zelfstandigheids criterium voldoet.<sup>310</sup> Allereerst, als in de zojuist omschreven situatie, waarbij een samenwerkingsverband als entiteit geheel geen feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid heeft. We spreken dan niet over het samenwerkingsverband als een aparte entiteit, maar als een onderdeel van de participanten in het samenwerkingsverband. De kwalificatie van het btw-ondernemerschap van het samenwerkingsverband stopt dan al bij de vereiste van 'ieder'; aan het zelfstandigheids criterium wordt niet toegekomen. De tweede situatie is wanneer een samenwerkingsverband als entiteit wel feitelijk maatschappelijk zelfstandig is, maar eigenlijk niet zelfstandig is van (een van) de participanten. In deze situatie is het samenwerkingsverband als entiteit ondergeschikt aan (een van) de participanten en wordt niet voldaan aan het zelfstandigheids criterium (zie onderdeel 3.7.2).

Dit zelfstandigheids criterium is onder andere aan bod gekomen in het Nigl-arrest van het HvJ-EU uit 2016.<sup>311</sup> In deze zaak staat de productie van wijn door meerdere maatschappen centraal, waarbij de verschillende wijnsoorten door een gezamenlijke rechtspersoon wordt verkocht. Vanuit deze rechtspersoon wordt ook met druiven van de participerende maatschappen een aparte wijnsoort gemaakt en verkocht. De voorliggende vraag is of de participerende maatschappen tezamen als één

---

<sup>303</sup> Van Doesum, 2009, p. 137.

<sup>304</sup> HvJ-EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633, r.o. 16.

<sup>305</sup> Tariefcommissie van 28 november 1977, nr. 11177 (O'68), BNB 1978/89.

<sup>306</sup> HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151, r.o. 3.4.2.

<sup>307</sup> HvJ-EG 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297, r.o. 8; HR 6 november 1985, nr. 23 026, FED 1986/844; HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366, r.o. 3.4; HR 7 november 2003, nr 37 800, BNB 2004/66.

<sup>308</sup> Conclusie van A-G Van Hilten 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21, punt 5.2.1.4.

<sup>309</sup> Van Doesum, 2009, p. 139.

<sup>310</sup> Van Doesum, 2009, p. 142.

<sup>311</sup> HvJ-EU 12 oktober 2016, C-340/15 (Nigl), V-N 2016/57.15.

btw-ondernemer wordt gezien. Het hof oordeelt dat de maatschappen richting derden, zoals leveranciers en overheidsinstanties, en tot op zekere hoogte richting hun klanten, dusdanig autonoom optreden. Daarbij produceert elke maatschap zijn eigen wijnproducten met hoofdzakelijk gebruik van eigen bedrijfsmiddelen. De uitspraak in dit arrest sluit goed aan bij hetgeen beschreven in onderdeel 3.7.2. Zelfstandigheid ontstaat op het moment dat een persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening, onder zijn eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico verricht. Dat is hier voor de combinatie van maatschappen niet het geval.

Concluderend kan een samenwerkingsverband met feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid enkel voldoen aan het zelfstandigheids criterium van het btw-ondernemerschap als het samenwerkingsverband in eigen naam, voor eigen rekening, onder zijn eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico presteert.<sup>312</sup>

De laatste vereiste van het btw-ondernemerschap is het verrichten van een economische activiteit. Voor de beoordeling van dit vereiste bij een samenwerkingsverband kan ik in principe voldoen door te verwijzen naar hetgeen ik geschreven heb in onderdeel 3.7.2. Mijns inziens geldt hetzelfde voor een samenwerkingsverband als voor een 'gewone' btw-ondernemer voor wat betreft de aanmerking van de activiteiten als economisch.

#### 4.2.4 Samenwerkingsverband – wettelijk onderwijs

Onderwijsinstellingen kunnen om uiteenlopende redenen overgaan tot samenwerken met betrekking tot de bedrijfsvoering of onderwijsactiviteiten. Deze samenwerking kan ook verschillende vormen aannemen.<sup>313</sup> In dit onderdeel zal ik analyseren in hoeverre een samenwerkingsverband van onderwijsinstellingen kan kwalificeren als btw-ondernemer.

Allereerst dient gezien te worden of een samenwerkingsverband als entiteit kan worden onderscheiden.<sup>314</sup> Daarbij is het van belang dat het samenwerkingsverband feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid heeft. Dit houdt in dat het samenwerkingsverband zich richting derden en in interne verhoudingen als zodanig moet presenteren. Een samenwerkingsverband in het onderwijs dat onderwijsactiviteiten verricht, zoals het aanbieden van opleidingen, dient dus zich richting derden, bijvoorbeeld studenten en ouders, als zodanig te presenteren. Studenten weten daarbij dat het onderwijs gevolgd wordt vanuit de entiteit van het samenwerkingsverband. Bij een samenwerkingsverband dat meer geënt is op synergievoordelen binnen de bedrijfsvoering dient het samenwerkingsverband zich richting derden, bijvoorbeeld leveranciers, te presenteren als zodanig. Leveranciers, bijvoorbeeld van IT-software, gaan koop- en leverovereenkomsten aan met de entiteit van het samenwerkingsverband. Daarnaast dient intern een duidelijke organisatiestructuur te zijn, waarin dit samenwerkingsverband wordt ingevoegd.

Vervolgens moet het samenwerkingsverband in het onderwijs, met feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid, ook aan het zelfstandigheids criterium van het btw-ondernemerschap voldoen. Kortweg dient het samenwerkingsverband onder eigen naam, voor eigen rekening, voor eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico te presteren. In het VAVO-arrest van de HR<sup>315</sup> is dit zelfstandigheids criterium aan de orde gekomen binnen een samenwerkingsverband tussen onderwijsinstellingen. Hierop volgend bespreek ik de uitkomst van dit arrest.

---

<sup>312</sup> Zie in dit kader ook: HvJ-EU 9 september 2015, C-276/14 (Gmina Wroclaw), V-N 2018/35.20.

<sup>313</sup> Zie onderdeel 2.5.

<sup>314</sup> Zie hiervoor meer in detail, vorig onderdeel 4.2.3.

<sup>315</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83.

Het VAVO-arrest van de HR uit 2016 gaat over de casus van twee regionale opleidingscentra (hierna: ROC's) in het MBO die via een samenwerkingsverband VAVO-onderwijs aanbieden aan studenten.<sup>316</sup> Het samenwerkingsverband zelf is geen erkende onderwijsinstelling.<sup>317</sup> De twee ROC's stemmen via een samenwerkingsovereenkomst af dat onder gemeenschappelijke regie en voor gezamenlijke rekening het onderwijs wordt verricht.<sup>318</sup> Daarbij worden ondersteunende diensten, zoals de ICT en personele-, facilitaire- en financiële diensten, gezamenlijk verricht. Dit leidt bijvoorbeeld ertoe dat de docenten van beide ROC'S het onderwijs in het VAVO-samenwerkingsverband geven, maar in dienst zijn van een van de betreffende ROC's. Het samenwerkingsverband heeft wel een eigen rector en conrector.<sup>319</sup> Vervolgens is duidelijk dat studenten een inschrijvingsovereenkomst gaan met één van de desbetreffende ROC's en ook hun les- en collegegeld aan deze instelling betalen. Er wordt dus geen overeenkomst tussen de studenten met het samenwerkingsverband gesloten. Desalniettemin staat het verkregen diploma van de opleiding wel op naam van het samenwerkingsverband en met diens logo. De bedrijfskosten die binnen het samenwerkingsverband worden gemaakt, met betrekking tot de verrichte onderwijsactiviteiten, worden doorbelast aan de beide ROC's in een afgesproken verhouding. Een van de uiteindelijke vragen die voorligt aan de HR is of het samenwerkingsverband als entiteit binnen het kader van het btw-ondernemerschap kan worden aangemerkt.<sup>320</sup> Hoofdzakelijk gaat de HR in op de vraag of de ondersteunende activiteiten ook onder btw-vrijstelling voor onderwijs vallen (zie hiervoor meer uitgebreid onderdeel 4.3.2 en 4.3.3).

De HR verwijst in zijn oordeel naar de uitspraak van de rechtbank.<sup>321</sup> In die uitspraak wordt op basis van het leerstuk van samengestelde prestaties besloten dat de onderwijs- en ondersteunende prestaties van het samenwerkingsverband als bijkomstige prestaties bij de hoofdprestaties van de afzonderlijke ROC's zijn aan te merken. De ROC's verrichten één ondeelbare prestatie, te weten de onderwijsprestatie in de afzonderlijke ROC's tezamen met de onderwijs- en ondersteunende activiteiten in het samenwerkingsverband.<sup>322</sup> Merkx en Gruson stellen bij dit arrest dat de HR de deur openzet voor de constatering dat twee ondernemers samen één prestatie kunnen verrichten.<sup>323</sup>

Helaas gaat de HR niet verder in op de vraag of het samenwerkingsverband zelf als aparte entiteit voor het btw-ondernemerschap kan worden gezien; oftewel of het samenwerkingsverband feitelijk maatschappelijk zelfstandig is.<sup>324</sup> Wel stelt de HR dat het samenwerkingsverband niet zelfstandig opereert van de ROC's.<sup>325</sup> Het samenwerkingsverband presteert niet onder eigen verantwoordelijkheid en onder eigen economisch risico.<sup>326</sup> Het feit dat wel een eigen rector en conrector aanwezig is en de diploma's op naam en met het logo van het samenwerkingsverband worden uitgereikt, doet hier niets aan af. Al met al is dus onduidelijk of het samenwerkingsverband als aparte entiteit kan worden aangemerkt met feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid, maar is wel duidelijk dat een samenwerkingsverband als in deze casus niet voldoet aan het btw-ondernemerschap.

---

<sup>316</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83.

<sup>317</sup> Als voortvloeiend uit de Wet educatie en beroepsonderwijs.

<sup>318</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83, r.o. 2.1.3.

<sup>319</sup> Niet geheel duidelijk is bij welke instelling deze directieleden op de loonlijst staan.

<sup>320</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83, r.o. 2.1.11.

<sup>321</sup> Rechtbank Den Haag, nrs. 12/11055 t/m 12/11057.

<sup>322</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83, r.o. 2.5.3.

<sup>323</sup> Merkx & Gruson, 2018, onderdeel 3.6.

<sup>324</sup> Merkx & Gruson, 2018, onderdeel 3.6.

<sup>325</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83, r.o. 2.2 en 2.3.

<sup>326</sup> Het samenwerkingsverband beschikt namelijk niet over eigen personele- en financiële middelen en is tevens geen erkende onderwijsinstelling die bevoegd is VAVO-onderwijs te doceren.

Als bredere conclusie uit het ROC-arrest is het volgens mij van belang dat onderwijsinstellingen bij het aangaan van een samenwerkingsverband opletten in hoeverre het samenwerkingsverband kwalificeert als aparte entiteit met feitelijk maatschappelijke zelfstandigheid. Wanneer het samenwerkingsverband geen btw-ondernemer is, kunnen prestaties door een onderwijsinstelling aan het samenwerkingsverband ook niet onder de reikwijdte van de btw vallen. Dat kan gunstig zijn (zie hierna onderdeel 4.2.5).

Daarnaast is het noemenswaardig dat de wijze waarop de samenwerking wordt ingericht, door middel van de verdeling van de verantwoordelijkheid en het economisch risico, en de mate van beschikking over eigen financiële-, facilitaire en personele middelen, van belang is voor het samenwerkingsverband om te kwalificeren als zelfstandig voor het btw-ondernemerschap. Door dit in ogenschouw te nemen kunnen de btw-gevolgen van onderlinge transacties van tevoren worden ingeschat en gecontroleerd, zoals verder wordt uitgewerkt in volgend onderdeel.

#### 4.2.5 Btw-gevolgen (geen) btw-ondernemerschap samenwerkingsverband in het onderwijs

In onderdelen 4.2.1 t/m 4.2.4 heb ik geanalyseerd in welke situaties onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt. Het feit dat een entiteit kwalificeert als btw-ondernemer is van groot belang voor de heffing van de btw. Een btw-ondernemer dient immers over haar prestaties btw in rekening te brengen. In dit onderdeel ga ik in op de btw-gevolgen van de eventuele kwalificatie als btw-ondernemer op onderlinge prestaties voor een samenwerkingsverband.

Op het moment dat een samenwerkingsverband kwalificeert als btw-ondernemer moet in beginsel btw in rekening gebracht worden over alle verrichtte prestaties. Dit kan plaatsvinden op meerdere niveaus, namelijk: tussen de participerende entiteiten onderling, tussen het samenwerkingsverband en de participerende entiteiten en tussen onderdelen binnen het samenwerkingsverband, zoals een afdeling of filiaal.<sup>327</sup> Hierop volgend zal ik een aantal voorbeelden schetsen van onderlinge prestaties op de genoemde niveaus.

Prestaties tussen participerende entiteiten, denk bijvoorbeeld tussen een aantal individuele middelbare scholen, onder de paraplu van een koepelorganisatie, kunnen als belaste prestaties in de btw vallen. Bijvoorbeeld in het geval van de uitlening van een docent van de ene school aan de andere school, tegen vergoeding, kan onder voorwaarden als btw-belaste prestatie worden gezien. Het zogenoemde detacheren van een docent (zie onderdeel 4.3.3) wordt voor de inlenende middelbare school een duurder transactie, omdat de btw als kostprijsverhogende heffing bovenop de overeengekomen prijs komt. Prestaties tussen participerende entiteiten staan los van het samenwerkingsverband, maar zijn wel aan te merken als een vorm van samenwerking. Samenwerking kan in dit geval dus door de btw als kostprijsverhogende heffing worden beperkt. Met het oog op het optimaal besteden van onderwijsmiddelen dient men deze gevolgen in ogenschouw te nemen.

In het geval van prestaties tussen participerende entiteiten en een samenwerkingsverband kan gedacht worden aan de situatie van een basisschool en een (commercieel) kinderdagverblijf die gezamenlijk een kindcentrum exploiteren, waarbij het kindcentrum het samenwerkingsverband is. Het ter beschikking stellen van de accommodatie door de basisschool aan het kindcentrum kan daarmee een belastbaar feit vormen. Het kindcentrum wordt geacht een vergoeding te betalen aan de basisschool die belast wordt met btw. Ook hier werkt de btw als kostprijsverhogende heffing samenwerking in het onderwijs tegen. Jurisprudentie leert ons dat ook tussen participanten en een

---

<sup>327</sup> Van Doesum, 2009, p. 139.

samenwerkingsverband prestaties onder bezwarende titel in aanmerking voor btw-heffing kunnen komen.<sup>328</sup>

Tenslotte kan bij samenwerking tussen afdelingen binnen een samenwerkingsverband gedacht worden aan het verdelen van de loonkosten van een professor die in een samenwerkingsverband tussen meerdere universiteiten op verschillende faculteiten doceert. Binnen het samenwerkingsverband zal dan een kostenverdeling gemaakt moeten worden tussen de verschillende faculteiten, waarbij moet worden bezien of de doorbelasting van kosten (zie onderdeel 4.4.2) geen belastbaar feit voor de btw vormt.

### 4.3 Btw-vrijstelling onderwijs

#### 4.3.1 Inleiding

Uiteindelijk worden binnen de btw niet alle prestaties van een btw-ondernemer belast. Er bestaan namelijk verschillende btw-vrijstellingen die bepaalde prestaties vrijstellen van btw. Een aantal btw-vrijstellingen, waaronder de onderwijsvrijstelling, heb ik behandeld in onderdeel 3.7.7.

In dit onderdeel zal ik analyseren in hoeverre de toepassing van de btw-vrijstelling voor het onderwijs beperkt wordt bij samenwerkingsverbanden in het onderwijs. Belangrijke concept is de 'nauw samenhangende activiteiten' binnen de btw-vrijstelling (zie hierna onderdeel 4.3.2). Een specifiek onderdeel hierbij is de detachering van docenten, dat wordt gezien als een van de grotere btw-vraagstukken binnen het onderwijs van dit moment (onderdeel 4.3.3). Al met al zorgen de vele voorwaarden en criteria bij toepassing van de btw-vrijstelling voor onzekerheid over de btw-positie in het wettelijk onderwijs. De besluiten van de staatssecretaris lossen die onzekerheid mijns inziens maar marginaal op (zie onderdeel 4.3.5).

#### 4.3.2 Nauw samenhangende prestaties

In onderdeel 3.7.7.2 heb ik benoemd dat ook met het onderwijs nauw samenhangende prestaties onder de reikwijdte van de btw-vrijstelling kunnen vallen. De precieze invulling van het begrip 'nauw samenhangend' is niet geregeld via de wetgeving, maar grotendeels via jurisprudentie en door besluiten van de staatssecretaris. Op hoofdlijnen zijn nauw met het onderwijs samenhangende prestaties onlosmakelijk verbonden met de hoofd-, onderwijsactiviteiten en delen zij hetzelfde fiscale lot.<sup>329</sup> Zoals eerder vermeldt is een doel van de btw-vrijstelling om de consumentenprijs van het onderwijs laag te houden en het onderwijs niet ontoegankelijk te maken voor de bevolking.<sup>330</sup> Door ook nauw samenhangende prestaties vrij te stellen wordt bijgedragen aan deze politiek en maatschappelijk gewenste doelstelling.

Binnen een samenwerkingsverband worden regelmatig prestaties uitgewisseld. Deze prestaties wil men het liefst onder de btw-vrijstelling brengen om heffing van btw op onderling prestaties te voorkomen. Ik bespreek hierop volgend een aantal arresten die richting geven aan de wijze waarop het begrip 'nauw samenhangend' moet worden ingevuld. Uit deze arresten volgen een aantal criteria waaraan een nauw samenhangende prestatie moet voldoen. Dit is van belang om in ogenschouw te

---

<sup>328</sup> HvJ-EG 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

<sup>329</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 28.

<sup>330</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 47.

nemen door samenwerkingsverbanden; het niet voldoen aan de kwalificatie van een nauw samenhangende prestatie kan immers de weigering van toepassing van de btw-vrijstelling betekenen.

Een van de eerste arresten met betrekking tot deze materie is het Commissie/Duitsland-arrest van het HvJ-EG uit 2002.<sup>331</sup> In dit arrest stond de vraag centraal of de Duitse overheid een te ruime werking van de btw-vrijstelling voor onderwijs toepaste, omdat ook onderzoeksactiviteiten van onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs werden vrijgesteld. Het gaat hierbij om onderzoeken die tegen vergoeding aan het bedrijfsleven worden verricht, met behulp van studenten. De EC stelt dat de onderzoeksactiviteiten geen onderwijs vormt en eerder kwalificeren als commerciële activiteiten die onder bezwarende titel zijn verricht (btw-belast).<sup>332</sup> De Duitse regering daarentegen stelt dat de onderzoeksactiviteiten onlosmakelijk verbonden zijn met de onderwijsdoelstellingen. Studenten leren met de onderzoeken essentiële vaardigheden en doen kennis op. Docenten kunnen met de onderzoeksactiviteiten banden aanhouden met het bedrijfsleven, dat het onderwijsniveau ten goede komt.<sup>333</sup> Het HvJ-EG stelt dat de onderzoeksprojecten nuttig kunnen zijn voor het universitair onderwijs, maar dat zij niet *absoluut noodzakelijk* zijn om de onderwijsdoelstellingen te behalen. Het opleiden van studenten, inclusief het opdoen van vaardigheden en kennis via projecten in het bedrijfsleven, kan ook op andere manieren worden bereikt. Dit blijkt uit het feit dat 'tal van onderwijsinstellingen dit doel bereiken zonder onderzoeksprojecten onder bezwarende titel te verrichten'.<sup>334</sup> Daarenboven stelt het HvJ-EG dat het belasten van de onderzoeksactiviteiten met btw niet leidt tot het ontoegankelijker worden van het onderwijs voor studenten, doordat de kostprijs van het onderwijs niet stijgt.<sup>335</sup> Daarom hoeven de onderzoeksactiviteiten, mede gezien de strikte uitlegging van btw-vrijstellingen<sup>336</sup>, niet vrijgesteld te worden van btw.<sup>337</sup>

De redactie van Vakstudie Nieuws (hierna: V-N) stelt bij dit arrest dat het HvJ-EG op twee redeneringen hint waarom de onderzoeksactiviteiten wél belast horen te zijn met btw en niet kwalificeren als nauw samenhangende onderwijsactiviteiten.<sup>338</sup> Allereerst leidt het belasten van de onderzoeksactiviteiten niet tot een stijging van de kostprijs van het hoger onderwijs voor studenten. Volgens de redactie van V-N kan dit inderdaad zo zijn, maar hoeft dit niet per se in alle gevallen zo te zijn. Zelf denk ik bijvoorbeeld aan de situatie waarin de met btw verhoogde kostprijs ertoe leidt dat minder onderzoeksprojecten aan het bedrijfsleven kunnen worden uitgevoerd en de onderwijsinstelling extra middelen moet aanwenden (lees: het inhuren van extra docenten) om alsnog bepaalde onderwijsdoelstellingen te kunnen behalen. Daarnaast stelt de redactie van V-N dat het juist wel kan zijn dat de onderzoeksactiviteiten absoluut noodzakelijk zijn voor de onderwijsactiviteiten. Ik sluit mij hier bij aan, omdat ik denk dat dit erg afhankelijk van het soort opleiding en de te verwerven vaardigheden en kennis kan zijn. Desalniettemin kan ik mij vinden in de route van het HvJ-EG, ondanks de niet bijzonder gewenste strikte uitlegging van de btw-vrijstelling in het kader van nauw samenhangende prestaties.<sup>339</sup> Mijns inziens kan met dit arrest worden gesteld dat onderlinge prestaties onder bezwarende titel in beginsel enkel als nauw samenhangende activiteit onder de btw-vrijstelling vallen als deze absoluut noodzakelijk zijn voor de onderwijsdoelen.

---

<sup>331</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17.

<sup>332</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 27 en 28.

<sup>333</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 35 en 36.

<sup>334</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 48.

<sup>335</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 47.

<sup>336</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 43.

<sup>337</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 52.

<sup>338</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, noot redactie V-N.

<sup>339</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17, r.o. 47.

Deze zienswijze wordt later bevestigd in het Stichting Kinderopvang Enschede-arrest<sup>340</sup> uit 2006 en Horizon College-arrest<sup>341</sup> uit 2007 van het HvJ-EG. Het Horizon College-arrest is reeds aangehaald in onderdeel 2.2 met betrekking tot de definitie van het begrip ‘onderwijs’, maar zal uitgebreider aan bod komen in onderdeel 4.3.3 in het kader van de detachering van onderwijspersoneel. Echter, het is van belang om enkele rechtsoverwegingen uit beide genoemde arresten in dit onderdeel al aan te halen. In deze arresten worden namelijk een drietal criteria<sup>342</sup> geformuleerd voor de kwalificatie van een prestatie als nauw samenhangend.<sup>343</sup>

Het HvJ-EG beredeneert dat aan drie voorwaarden moet worden voldaan om te spreken van een nauw samenhangende prestatie. Ik distilleer deze voorwaarden uit beiden genoemde arresten. Allereerst moeten zowel de desbetreffende hoofdprestatie als de bijkomstige prestatie die nauw hiermee samenhangt worden gedaan door een instelling die vrijgestelde prestaties verricht.<sup>344</sup> Ten tweede moet deze bijkomstige prestatie onmisbaar of *onontbeerlijk* zijn voor de vrijgestelde hoofdprestatie.<sup>345</sup> Dit sluit aan bij de uitspraak in het hiervoor genoemde Commissie/Duitsland-arrest.<sup>346</sup> Het houdt in dat een bijkomstige prestatie dusdanig onmisbaar is voor de hoofdprestatie op het moment dat deze van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder de bijkomstige prestatie niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van de door de btw-ondernemer verstrekte hoofdprestatie.<sup>347</sup> Oftewel het niet verrichten van de bijkomstige prestatie leidt ertoe dat de hoofdprestatie eigenlijk niet gelijkwaardig is of van lagere kwaliteit. Tenslotte moet de bijkomstige prestatie niet hoofdzakelijk zijn gericht op het verkrijgen van extra opbrengsten voor de instelling door activiteiten te doen waarmee geconcurrereerd wordt met btw-plichtige commerciële ondernemingen.<sup>348</sup>

Vervolgens is in 2017 door het HvJ-EU in het Brockenhurst College-arrest voortgebouwd op het voorgaande.<sup>349</sup> Deze casus gaat over een instelling voor het hoger onderwijs die opleidingen aanbiedt op het gebied van horeca en podiumkunsten. Om de studenten praktische vaardigheden te laten opdoen wordt een restaurant onder beheer van de onderwijsinstelling uitgebaat, waarbij de studenten voorstellingen verzorgen tijdens het nuttigen van maaltijden door de externe bezoekers.<sup>350</sup> De maaltijden worden onder kostprijs aangeboden. Extra inkomsten voor de onderwijsinstelling vormen geen hoofddoel, waardoor het restaurant concurreert met commerciële restaurants.<sup>351</sup> De onderwijsinstelling is van mening dat het uitbaten van het restaurant vrijgesteld van btw zou moeten zijn, omdat dit in het kader van het verrichten van onderwijs gebeurt: het gaat volgens hen om een nauw met het hoger onderwijs samenhangende prestatie.<sup>352</sup>

---

<sup>340</sup> HvJ-EG 9 februari 2006, C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), V-N 2006/11.25.

<sup>341</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100.

<sup>342</sup> Voortvloeiend uit de toenmalige Zesde Richtlijn.

<sup>343</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 46; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 283; naar art. 13, A, lid 1, sub g en h Zesde richtlijn, juncto lid 2, sub b, van ditzelfde artikel.

<sup>344</sup> HvJ-EG 9 februari 2006, C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), V-N 2006/11.25, r.o. 30 ; HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 35 en 36.

<sup>345</sup> HvJ-EG 9 februari 2006, C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), V-N 2006/11.25, r.o. 30 ; HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 38.

<sup>346</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17.

<sup>347</sup> HvJ-EG 9 februari 2006, C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), V-N 2006/11.25, r.o. 30 ; HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 39.

<sup>348</sup> HvJ-EG 9 februari 2006, C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), V-N 2006/11.25, r.o. 30 ; HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 42 en 43.

<sup>349</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15.

<sup>350</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 12 en 13.

<sup>351</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 14.

<sup>352</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 17.

Aan de hand van de voornoemde criteria, onder andere uit het Horizon College-arrest, is de casus van het Brockenhurst College beoordeeld door het HvJ-EU. Het Brockenhurst College komt als erkende onderwijsinstelling in aanmerking voor de btw-vrijstelling voor onderwijs, waardoor voldaan wordt aan de eerste voorwaarde.<sup>353</sup> De uitbating van het restaurant in combinatie met de voorstellingen van studenten is een essentieel onderdeel van het praktische opleidingsprogramma van de studenten, waardoor het niet verrichten van deze prestatie ertoe zou leiden dat een kwalitatief minder opleidingsprogramma aan de studenten worden geboden, aldus het HvJ-EU.<sup>354</sup> De onderwijsinstelling voldoet dus ook aan de tweede voorwaarde. Tenslotte wordt beredeneerd dat de onderwijsinstelling ook voldoet aan de derde voorwaarde.<sup>355</sup> In het kader van waarborging van de fiscale neutraliteit is het van belang dat gelijke prestaties voor de btw ook gelijk behandeld worden.<sup>356</sup> Het HvJ-EU geeft echter aanwijzingen dat de restaurantdiensten in het kader van de voorstelling, georganiseerd door de studenten, substantieel verschillen van de restaurantdiensten die professionele, commerciële restaurants aanbieden.<sup>357</sup> Deze laatstgenoemde restaurantdiensten zijn niet gericht op dezelfde consumptiebehoefte van gasten als bij de gasten die het restaurant van de onderwijsinstelling bezoeken. Bovendien worden geen maaltijden geserveerd bij minder dan 30 aanmeldingen voor het restaurant, terwijl een commercieel restaurant doorgaans reserveringen in het restaurant onvoorwaardelijk zal nakomen.<sup>358</sup> Ook wordt niet gestreefd naar winst, of extra opbrengsten, zoals dat wel het geval is bij commerciële restaurants.<sup>359</sup> Kortom, de btw-vrijstelling op de restaurantdiensten in combinatie met de voorstelling van de onderwijsinstelling leidt niet tot directe concurrentievervalsing.<sup>360</sup> Er wordt voldaan aan de derde voorwaarde om de prestatie te laten kwalificeren als nauw samenhangende prestatie.<sup>361</sup>

In tegenstelling tot het HvJ-EU gaf A-G Kokott in haar conclusie aan dat de prestatie juist wel belast met btw zou moeten worden.<sup>362</sup> Volgens haar is vanuit het oogpunt van de consument sprake van het nuttigen van een maaltijd, ondanks het feit dat dit in het kader van een praktijkopleiding gedaan wordt. Zij benadert de casus vanuit het object van heffing en stelt dat het juist moet gaan om de prestatie als zodanig; dus niet als bijkomstigheid bij de onderwijsactiviteiten. De A-G meent dat sprake is van een schending van de fiscale neutraliteit op het moment dat deze restaurantdienst onder de reikwijdte van de btw-vrijstelling voor onderwijs wordt gebracht. Zowel Blank<sup>363</sup> als Zijlstra<sup>364</sup> sluiten zich aan bij de zienswijze van de A-G. Volgens hen leidt het onderbrengen van deze restaurantdienst als nauw samenhangende prestatie tot een té ruime werking van de btw-vrijstelling. Persoonlijk denk ik dat het HvJ-EU in haar uitspraak de reikwijdte voldoende heeft afgebakend door te onderbouwen dat in deze casus geen sprake is van gelijksoortige prestaties. Het gaat hier eerder om een restaurantdienst door studenten aan een beperkt gezelschap, eerder gericht op het geven van een kans om praktijkervaring

---

<sup>353</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 39; HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 28.

<sup>354</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 29 t/m 34.

<sup>355</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 26.

<sup>356</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 35.

<sup>357</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 39.

<sup>358</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 37.

<sup>359</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 40.

<sup>360</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 41.

<sup>361</sup> Ter nuancering vermeld ik dat het aan de nationale rechter was om, ingevolge de aanwijzingen van het HvJ-EU, na te gaan of deze voorwaarden in de feitelijke omstandigheden van de aanhangige zaak zijn vervuld, zie: HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, r.o. 42.

<sup>362</sup> Conclusie A-G HvJ-EU Kokott 21 december 2016, C-699/15 (Brockenhurst College), NTFR 2017/199.

<sup>363</sup> Conclusie A-G HvJ-EU Kokott 21 december 2016, C-699/15 (Brockenhurst College), NTFR 2017/199, commentaar Blank.

<sup>364</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), NTFR 2017/1318, commentaar Zijlstra.



op te doen aan de studenten, dan op een restaurantdienst an sich, zoals men dat beoogt in een regulier restaurant. Die restaurantdienst omvat meer dan enkel het nuttigen van voedsel, maar gaat ook om de overige omstandigheden waarin de maaltijd wordt genuttigd, zoals de kwaliteit van de bediening en de intentie waarmee het bezoek aan het restaurant wordt gedaan.

Ondanks dat laatstgenoemd arrest een vrij casuïstische situatie betreft, schetst dit arrest samen met de eerdergenoemde Europeesrechtelijke arresten een kader waarbinnen het begrip 'nauw samenhangende prestatie' kan worden ingekleurd. Een nauw samenhangende prestatie bevat verschillende kenmerken, zoals valt op te maken uit de jurisprudentie. Met het oog op samenwerkingsverbanden in het onderwijs denk ik dat het voldoen aan de criteria van het begrip 'nauw samenhangend' kan stuklopen op de onontbeerlijkheid van een bijkomstige prestatie voor de hoofdprestatie en het in concurrentie treden met commerciële partijen. Deze stelling onderbouw ik met een paar voorbeelden. Bijvoorbeeld het verkopen van een eigen ontwikkelde lesmethode aan leerlingen of studenten van een onderwijsinstelling of andere onderwijsinstellingen binnen een samenwerkingsverband, kan niet kwalificeren als nauw samenhangende prestatie. Het is niet dusdanig onmisbaar voor het te geven onderwijs; een eigen lesmethode lijkt mij bij onderwijsinstellingen niet per se leiden tot een hogere onderwijskwaliteit. Ook kan concurrentievervalsing optreden met andere uitgevers van leermiddelen. Het zelf verkopen van lesmateriaal door de onderwijsinstelling binnen het samenwerkingsverband is daarmee voordeliger voor de afnemers van het lesmateriaal, dan wanneer zij het bij een commerciële uitgever aanschaffen. Een ander voorbeeld is het uitbaten van een cafetaria of kantine binnen een onderwijsinstelling, waarbij sprake is van concurrentievervalsing met de lokale winkels.

Concluderend dienen onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden zelf te onderzoeken welke rol een bepaalde prestatie binnen hun onderwijsactiviteiten plaatsneemt, met het oog op een eventuele toepassing van de btw-vrijstelling. De arresten van het HvJ-EU laten zien dat de kwalificatie van een prestatie als nauw samenhangend erg casuïstisch kan zijn. Afhankelijk van de specifieke opleiding kan een bijkomstige prestatie onontbeerlijk zijn. Dit alles kan leiden tot onzekerheid over hun belastingpositie.<sup>365</sup>

#### 4.3.3 Detachering van onderwijspersoneel

Ook met betrekking tot de detachering van onderwijspersoneel is veel jurisprudentie beschikbaar. Daarbij is de hoofdvraag of de detachering van onderwijspersoneel kwalificeert als terbeschikkingstelling van personeel (btw-belast) of als het verrichten van onderwijs (btw-vrijgesteld).<sup>366</sup> Enkel bij een nauw met het onderwijs samenhangende prestatie kan de btw-vrijstelling op deze uitleenprestatie worden toegepast. De reden dat ik deze prestatie apart bespreek ligt in het feit dat de detachering van onderwijspersoneel binnen samenwerkingsverbanden één van de meest voorkomende uitgewisselde prestaties is. Daarnaast vormen personeelskosten binnen onderwijsinstellingen een van de grotere kostenposten, waardoor een btw-heffing op de detachering van onderwijspersoneel een grote impact heeft op de besteedbare onderwijsmiddelen. Graag verwijs ik met betrekking tot de terminologie van 'detachering' en 'uitleenen' naar een bijdrage van Koks over deze begrippen.<sup>367</sup> Ik gebruik beide begrippen in dezelfde strekking.

---

<sup>365</sup> In onderdeel 4.3.5 ga ik in op de vraag of de staatssecretaris met beleidsbesluiten met goedkeuringen die onzekerheid weg kan nemen door bepaalde prestaties per fictie aan te merken als nauw met het onderwijs samenhangende prestaties.

<sup>366</sup> Vakstudie 06 – Omzetbelasting, artikel 14, Aant. 14.8. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 22 september 2020.

<sup>367</sup> Koks, A. (2010). Uitleen van personeel in bijzondere gevallen blijft vrijgesteld. *BTW-bulletin 2010*, 56.

Het reeds aangehaalde Horizon College-arrest is een van de toonaangevende arresten van het HvJ-EG met betrekking tot detachering van onderwijspersoneel en de btw.<sup>368</sup> Meerdere elementen uit dit arrest heb ik al behandeld in onderdeel 4.3.2, echter wil ik in dit onderdeel specifiek stilstaan bij de voorliggende casus. Het Horizon College is een Nederlandse ROC die docenten ter beschikking stelt aan andere onderwijsinstellingen.<sup>369</sup> Deze docenten gaan onder verantwoordelijkheid van de inlenende onderwijsinstelling aan het werk. Er wordt telkens een overeenkomst gesloten tussen de inlenende onderwijsinstelling, Horizon College en de betrokken docent, waarbij afgesproken wordt dat Horizon College de docent het salaris betaalt en de betrokken inlenende onderwijsinstelling een factuur stuurt, zonder btw. In de overeenkomst wordt ook de duur van de terbeschikkingstelling bepaald.<sup>370</sup> De inspecteur is van mening dat sprake is van het ter beschikking stellen van personeel en daarmee een btw-belaste prestatie. De HR stelt een prejudiciële vraag aan het HvJ-EG of sprake is van terbeschikkingstelling van personeel of het verrichten van onderwijs, én of eventueel sprake is van de kwalificatie van de detachering van onderwijspersoneel als nauw samenhangende prestatie.<sup>371</sup>

Het HvJ-EG stelt dat het feit dat de onderwijsinstelling Horizon College btw-vrijgestelde onderwijsactiviteiten verricht niet gelijk betekent dat ook de terbeschikkingstelling van onderwijspersoneel onder de btw-vrijstelling valt.<sup>372</sup> Het HvJ-EG beoordeelt, gezien de omstandigheden<sup>373</sup>, dat de terbeschikkingstelling van onderwijspersoneel op zichzelf genomen geen onderwijsactiviteit vormt en niet voldoet aan de bewoordingen 'onderwijs aan kinderen of jongeren, school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of -herscholing' uit de wetgeving.<sup>374</sup> Hoogstens kan de inlening het door de inlenende instelling verstrekte onderwijs vergemakkelijken.<sup>375</sup> Het feit dat zowel Horizon College als de inlenende onderwijsinstelling erkende onderwijsinstellingen zijn, doet hier niets aan af.<sup>376</sup>

Vervolgens bespreekt het HvJ-EG de rol van de detachering van onderwijspersoneel als bijkomstige prestatie naast de onderwijsactiviteiten als hoofdprestatie binnen de onderwijsinstelling.<sup>377</sup> De detachering van onderwijspersoneel hangt in beginsel wel degelijk nauw samen met het onderwijs: bij een tijdelijk tekort aan docenten kan een onderwijsinstelling door inlening van onderwijspersoneel alsnog haar onderwijsactiviteiten optimaal uitvoeren.<sup>378</sup> Het HvJ-EG oordeelt dat de detachering van onderwijspersoneel een nauw met het onderwijs samenhangende prestatie kan vormen, onder de drie eerder genoemde criteria.<sup>379</sup> Het is vervolgens aan de verwijzende rechter om deze criteria te beoordelen.

---

<sup>368</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100.

<sup>369</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 6.

<sup>370</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 7.

<sup>371</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 11.

<sup>372</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 19.

<sup>373</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 7 en 21.

<sup>374</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 22 en 24.

<sup>375</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 22.

<sup>376</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 23.

<sup>377</sup> Vaste jurisprudentie leert dat een bijkomstige prestatie die nauw samenhangt met de hoofdprestatie, de hoofdprestatie in haar fiscale lot volgt. Deze bijkomstige prestatie hangt nauw samen met de hoofdprestatie op het moment dat de bijkomstige prestatie geen doel is op zichzelf voor de afnemer, maar ertoe leidt dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden kan worden verricht, naar HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 28 en 29.

<sup>378</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 30.

<sup>379</sup> Zo moet deze (1) uitgevoerd worden door een erkende onderwijsinstelling, (2) moet de prestatie van dusdanige kwaliteit zijn dat zonder de prestatie niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het door de inlenende instelling verzorgde en dus aan haar studenten verstrekte onderwijs en (3) moet geen sprake zijn

Uiteindelijk beoordeeld Hof 's-Gravenhage op basis van de voorliggende criteria dat de detachering van onderwijspersoneel als nauw met het onderwijs samenhangende prestatie kan worden gezien.<sup>380</sup> Volgens het hof kan zonder de inlening van onderwijspersoneel vanuit Horizon College in een inlenende onderwijsinstelling niet een gelijkwaardig, kwalitatief onderwijsniveau worden gerealiseerd ten opzichte van de situatie waarbij onderwijspersoneel via een commercieel uitzendbureau wordt ingehuurd.<sup>381</sup> Deze docenten bezitten bepaalde competenties en zijn geworven op bepaalde kwaliteitseisen.<sup>382</sup> Het feit dat commerciële uitzendbureaus ook kwaliteit hoog in het vaandel hebben staan en voldoende gekwalificeerd onderwijspersoneel kunnen detacheren doet hier niets aan af.<sup>383</sup> Daarnaast oordeelt het hof dat de verworven opbrengst in het kader van de detachering marginaal is<sup>384</sup> en dat de detachering hoofdzakelijk plaatsvindt met het oog op het verzekeren van een zeker onderwijsniveau bij de inlenende onderwijsinstelling. De opbrengst dient enkel ter bekostiging van de vervangende docent. Het hof stelt tenslotte dat het kwaliteitsverschil tussen de docenten van Horizon College en de docenten van commerciële uitzendbureaus ertoe leiden dat geen sprake is van concurrentievervalsing.<sup>385</sup> Dit alles leidt ertoe dat de detachering van onderwijspersoneel als nauw samenhangende prestatie onder de btw-vrijstelling kan worden geschaard.

Het HvJ-EG heeft met dit arrest criteria geschapen die hanteerbaar zijn voor onderwijsinstellingen bij het bepalen of hun detachering van onderwijspersoneel onder de btw-vrijstelling kan vallen. Echter bestaan een paar struikelblokken die de toepassing van de btw-vrijstelling alsnog in de weg kunnen staan. Zo stelt Perié dat vooral het vervullen van de tweede en derde voorwaarde van het HvJ-EG een uitdaging kan vormen voor samenwerkingsverbanden en onderwijsinstellingen.<sup>386</sup> Volgens hem moet de onderwijsinstelling kunnen aantonen dat de kwaliteit van de gedetacheerde docent van dusdanig niveau is dat het niet vergelijkbaar is met de kwaliteiten van een docent die via een commercieel uitzendbureau wordt ingeleend. A-G Sharpston stelt in dit kader dat bijvoorbeeld de aanwervings- en scholingsprocedures van de uitlenende instelling een rol kunnen spelen hierbij.<sup>387</sup> Perié stelt daarbij dat een docent die een groot deel van het jaar bij een onderwijsinstelling binnen een samenwerkingsverband wellicht sneller kan inspringen op een andere onderwijsinstelling binnen datzelfde samenwerkingsverband, vanwege een gelijke vorm van lesgeven en een eenzelfde schoolcultuur.<sup>388</sup> Persoonlijk lijkt het mij best lastig om te bepleiten dat een docent bijzondere onontbeerlijke kwaliteiten heeft voor de onderwijsdoelen van een onderwijsinstelling. Van Kesteren stelt hierbij ook dat dit arrest ertoe leidt dat kwalitatieve eisen worden gesteld waar niet iedere onderwijsinstelling aan kan voldoen. Er wordt een enigszins subjectieve invulling gegeven aan een objectieve vrijstelling.<sup>389</sup> Binnen een samenwerkingsverband zal men altijd de aard van de detachering in ogenschouw moeten houden, net als de kwaliteiten van de gedetacheerde docent, om te

---

van het hoofdzakelijk beogen van extra opbrengsten en moet geen sprake zijn van concurrentievervalsing ten opzichte van commerciële uitzendbureaus; HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, r.o. 46.

<sup>380</sup> Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4.

<sup>381</sup> Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4, r.o. 6.2.

<sup>382</sup> Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4, r.o. 6.3.

<sup>383</sup> Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4, r.o. 6.4.

<sup>384</sup> Het gaat namelijk maar om acht docenten op een totaal personeelsbestand van 800 docenten.

<sup>385</sup> Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4, r.o. 6.7.

<sup>386</sup> HR 6 juni 2008, nr. 40324 (Horizon College), NTFR 2008/1240, commentaar Perié.

<sup>387</sup> Conclusie A-G HvJ-EG Sharpston 8 maart 2007, C-434/05 en C-445/05 (Horizon College), BNB 2008/100; Ook bevestigd in: Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4.

<sup>388</sup> HR 6 juni 2008, nr. 40324 (Horizon College), NTFR 2008/1240, commentaar Perié.

<sup>389</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100, noot Van Kesteren, onderdeel 2.

voorkomen dat de detachering niet leidt tot een gelijkwaardig onderwijsniveau bij de inlenende onderwijsinstelling.

Daarnaast stelt Perié dat de lengte van de detachering een rol kan spelen bij de beoordeling of sprake is van concurrentieverstoring. Een langdurige detachering binnen een samenwerkingsverband kan wellicht leiden tot concurrentieverstoring. Echter, wanneer een onderwijsinstelling de overcapaciteit (lees: een overschot aan docenten in een bepaald schooljaar) gebruikt door een deel van het onderwijspersoneel te detacheren aan een andere onderwijsinstelling is niet per se sprake van het beogen van extra opbrengsten en concurrentieverstoring.<sup>390</sup> Mijns inziens kan het voorkomen dat bij een langdurige detachering wel sprake is van voldoende concurrentieverstoring.

Binnen de Nederlandse jurisprudentie is het CITO-arrest uit 2010 van de HR<sup>391</sup> nog relevant om te bespreken, in het kader van detachering van onderwijspersoneel. Hierbij staat de uitlening van docenten van onderwijsinstellingen aan de organisatie CITO centraal. CITO houdt zich als organisatie bezig met het maken van opgaven voor het centraal schriftelijk eindexamen.<sup>392</sup> De betrokken onderwijsinstelling sluit met het CITO een overeenkomst om zijn docenten uit te lenen voor het maken van examenvragen, waarbij een vergoeding wordt betaald aan de onderwijsinstelling door het CITO. De onderwijsinstelling geeft daarbij eenzelfde aantal uren verlof aan de betrokken docenten, waarbij het salaris aan de docenten wordt doorbetaald door diezelfde onderwijsinstelling. De voorliggende vraag is of de uitlening van docenten aan het CITO als een nauw met het onderwijs samenhangende prestatie kan worden gezien.<sup>393</sup> De HR beantwoordt deze vraag op basis van de rechtsoverwegingen uit het Horizon College-arrest.<sup>394</sup> De HR stelt dat het niet van belang is dat het CITO zelf geen erkende onderwijsinstelling is; de uitlenende onderwijsinstelling is dat wel.<sup>395</sup> Daarenboven stelt de HR dat de door de docenten geleverde diensten een waarborg zijn voor de kwaliteit van de eindexamens en een optimalisatie vormen van de wijze waarop de examens worden gemaakt. Het feit dat docenten van een onderwijsinstelling de examenvragen maken verhoogt de kwaliteit van het onderwijs aan de onderwijsinstelling, omdat de eindexamens een belangrijk, integraal onderdeel uitmaken van het onderwijsprogramma.<sup>396</sup> De HR gaat niet in op de vraag of extra opbrengsten worden beoogd of sprake is van concurrentieverstoring. Concluderend stelt de HR dat het detacheren van docenten bij CITO een nauw met het onderwijs samenhangende prestatie vormt.

Persoonlijk denk ik dat de HR het begrip van nauw met het onderwijs samenhangende prestaties in het CITO-arrest te ruim opvat. De stelling dat het detacheren van docenten bij CITO ertoe leidt dat een gelijkwaardig of hogere kwaliteit van onderwijs wordt gegeven op de onderwijsinstelling, vind ik wat kort door de bocht. Wat mij betreft is het niet absoluut noodzakelijk dat examenvragen door docenten van een onderwijsinstelling gemaakt worden met het oog op de kwaliteit van het onderwijs. Zeker gezien het feit dat het centraal eindexamen aan het eind van de schoolperiode van een leerling wordt gemaakt en buiten de verantwoordelijkheid en invloedssfeer van de onderwijsinstelling ligt, dragen de ondersteunende diensten van een docent bij het CITO tussentijds weinig bij aan het onderwijs dat gedoceerd wordt op die specifieke onderwijsinstelling. Ook naar het Brockenhurst College-arrest van het HvJ-EU moet een bijkomstige nauw samenhangende prestatie onontbeerlijk zijn voor de

---

<sup>390</sup> HR 6 juni 2008, nr. 40324 (Horizon College), NTFR 2008/1240, commentaar Perié.

<sup>391</sup> HR 10 september 2010, nr. 08/03624 (CITO), V-N 2010/43.17.

<sup>392</sup> HR 10 september 2010, nr. 08/03624 (CITO), V-N 2010/43.17, r.o. 3.1.1.

<sup>393</sup> HR 10 september 2010, nr. 08/03624 (CITO), V-N 2010/43.17, r.o. 3.2.

<sup>394</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100.

<sup>395</sup> HR 10 september 2010, nr. 08/03624 (CITO), V-N 2010/43.17, r.o. 3.3.

<sup>396</sup> HR 10 september 2010, nr. 08/03624 (CITO), V-N 2010/43.17, r.o. 3.4.

hoofdprestatie.<sup>397</sup> Mijns inziens is het maken van examenvragen door docenten van een onderwijsinstelling niet onontbeerlijk voor het te geven onderwijs. Derhalve vraag ik mij af of de interpretatie van de HR correct is.

In latere Nederlandse rechtspraak is met betrekking tot detachering van onderwijspersoneel verder aan de orde gekomen dat personeelsleden die puur ondersteunende, administratieve werkzaamheden hebben bij de inlenende onderwijsinstelling niet onontbeerlijk zijn voor het te geven onderwijs en derhalve geen nauw samenhangende prestatie vormen.<sup>398</sup> Dit houdt concreet in dat de detachering van onderwijsondersteunend personeel, bijvoorbeeld met betrekking tot financiën, niet vrijgesteld van btw kan plaatsvinden.

Ook heeft het Hof 's-Gravenhage in een zaak bij de beoordeling of sprake is van een nauw samenhangende prestatie overwegingen aangehaald inzake de aard en kwaliteit van de detachering (een opfrisverlof) en de invulling van het takenpakket (detachering van een directeur die geen lesgeeft).<sup>399</sup> Het Hof Den Haag bevestigt later nogmaals dat een gedetacheerde directeur die zelf geen lessen geeft niet onontbeerlijk is voor het onderwijs als bedoeld inzake de btw-vrijstelling.<sup>400</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden stelt binnen eenzelfde denkrichting dat het ontwikkelen en nakijken van examens, zonder bij de daadwerkelijke afname van het examen te zijn, geen onderdeel van een onderwijsactiviteit is.<sup>401</sup>

De jurisprudentie rondom de kwalificatie van detachering van onderwijspersoneel als nauw samenhangende prestatie laat zien dat onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden aan een behoorlijk aantal criteria moeten voldoen. Zo moeten onderwijsinstellingen bij detachering in een samenwerkingsverband of onderling oog houden voor vele criteria, zoals de kwaliteit, de taakinhoud en de duur van de detachering. Mede daarom heeft de staatsecretaris in een beleidsbesluit een en ander getracht te verhelderen en bepaalde situaties goedgekeurd.<sup>402</sup> Dit geeft onderwijsinstellingen meer zekerheid over hun btw-positie. Echter, een beleidsbesluit blijft altijd een goedkeuring van enkel de staatsecretaris en vormt het geen wetgeving of rechtsspraak. De onderwijssector blijft altijd gevoelig voor nieuwe jurisprudentie in (Europees) verband die verandering kan aanbrengen in de huidige fiscale behandeling van detachering van onderwijspersoneel.

#### 4.3.4 Wettelijk onderwijs door particuliere docent

Met betrekking tot detachering van onderwijspersoneel tussen onderwijsinstellingen en een eventuele toepassing van de btw-vrijstelling voor het wettelijk onderwijs bestaat tevens relevante jurisprudentie met betrekking tot de toepassing van de btw-vrijstelling voor particulieren die wettelijk onderwijs verzorgen. Wettelijk onderwijs gedoceerd door een particulier kan onder voorwaarden ook vrijgesteld zijn van btw.<sup>403</sup> In dit kader zijn een tweetal arresten van belang: het Haderer-arrest uit 2007<sup>404</sup> en het Eulitz-arrest uit 2010<sup>405</sup>. Uit beide arresten volgt dat een docent die particulier onder eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico lesgeeft en zich als

---

<sup>397</sup> HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15.

<sup>398</sup> Rechtbank Den Haag 3 mei 2016, nr. 15/8133, NTFR 2016/1908.

<sup>399</sup> Hof 's-Gravenhage 6 maart 2009, nr. 08/00074, V-N 2009/42.13.

<sup>400</sup> Hof Den Haag 28 juni 2013, nr's 12-00460 en 12-00461, V-N 2013/61.19.

<sup>401</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 21 mei 2019, nr. 17/00880, V-N Vandaag 2019/1303.

<sup>402</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9; Zie hierna onderdeel 4.3.5.

<sup>403</sup> Art. 132 lid 1 onderdeel j Btw-richtlijn 2006.

<sup>404</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-445/05 (Haderer), V-N 2007/28.22.

<sup>405</sup> HvJ-EU 28 januari 2010, C-473/08 (Eulitz), BNB 2010/299.

zodanig naar externe partijen presenteert, tevens als particuliere docent onder de btw-vrijstelling kan vallen. Een verdere bespreking van deze materie valt buiten de reikwijdte van deze masterscriptie, daar het om particulier gedoceerd onderwijs gaat.

#### 4.3.5 Besluiten staatssecretaris btw-vrijstelling onderwijs

Aparte aandacht besteed ik aan de beleidsbesluiten van de staatssecretaris met betrekking tot de toepassing van de btw-vrijstelling voor het verrichten van onderwijs, inclusief de nauw samenhangende prestaties. Zoals in onderdeel 4.3.3 gesteld ondervinden onderwijsinstellingen veel onzekerheid in hun belastingpositie door de vele criteria die gelden voor de toepassing van de btw-vrijstelling. Om een en ander te verduidelijken en te vergemakkelijken heeft de staatssecretaris meerdere goedkeuringen gepubliceerd in zijn besluiten. De beleidsbesluiten vormen voor de onderwijsinstellingen in de praktijk een leidraad. Het meest recente besluit geeft voornamelijk toelichtingen op de relevante wetgeving.<sup>406</sup> Naast dit verzamelbesluit met betrekking tot de btw-vrijstelling vindt men reeds een aantal aanvullende besluiten over subonderdelen. Zo bestaan aparte besluiten over de toepassing van de kantine-regeling<sup>407</sup>, het detacheren van onderwijspersoneel<sup>408</sup> en samenwerkingsverbanden in het onderwijs<sup>409</sup>.

In dit onderdeel bespreek ik de belangrijkste kenmerken van de besluiten met betrekking tot de btw-vrijstelling en nauw samenhangende prestaties, detachering van onderwijspersoneel en prestaties van samenwerkingsverbanden. Allereerst ga ik in op het verzamelbesluit.<sup>410</sup> Daarbij verwijs ik, indien relevant, telkens naar aanvullende besluiten.

In onderdeel 3 van het verzamelbesluit beschrijft de staatssecretaris de vormen van wettelijk- en beroepsonderwijs die onder de btw-vrijstelling vallen.<sup>411</sup> In onderdeel 4 wordt het begrip 'onderwijs' verduidelijkt, met verwijzing naar de relevante kenmerken van het begrip gevormd door jurisprudentie (zie onderdeel 2.2).<sup>412</sup> In onderdeel 5 gaat de staatssecretaris in op de terbeschikkingstelling van onderwijspersoneel. De hieruit volgende criteria heb ik uitvoerig behandeld in onderdeel 4.3.2 en 4.3.3.

In een aanvullend besluit uit 2018<sup>413</sup> beschrijft de staatssecretaris specifiek hoe in bepaalde detacheringssituaties omgegaan moet worden met eventuele btw-heffing. Onderdeel 5.2 van dat besluit gaat over de terbeschikkingstelling van wetenschappelijk personeel. De opgesomde universiteiten kunnen hun wetenschappelijk personeel onder voorwaarden detacheren bij een andere organisatie. Er moet sprake zijn van langdurige detachering bij één enkele organisatie, waarbij de inlenende organisatie inspraak heeft in de sollicitatieprocedure van de medewerker. De vergoeding van de inlener aan de uitlener moet in beginsel beperkt blijven tot de brutoloonkosten, naar hetgeen bepaald in de desbetreffende cao. Tenslotte moet de inlenende organisatie verantwoordelijk zijn voor de financiële gevolgen van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst van de medewerker. Kortom,

---

<sup>406</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9.

<sup>407</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-25921.

<sup>408</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809.

<sup>409</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225.

<sup>410</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9.

<sup>411</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9, onderdeel 3, 3.1 en 3.2.

<sup>412</sup> Ook geeft de staatssecretaris een aantal voorbeelden van diensten die niet als onderwijs worden gezien, zoals de diensten als dirigent, in: Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9, onderdeel 4.1 en 4.2.

<sup>413</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809.

dit alles is gericht op het organiseren van de situatie dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt van de medewerker.<sup>414</sup>

Onderdeel 5.3 van het aanvullende besluit<sup>415</sup> geeft enige praktische interpretatie van de criteria uit het Horizon College-arrest van het HvJ-EG. Zo wordt geacht te voldoen aan de voorwaarde dat geen extra opbrengst beoogt mag worden, door enkel de brutoloonkosten van de gedetacheerde medewerker in rekening te brengen als uitlenende organisatie. Btw-heffing op de detachering van onderwijspersoneel blijft ook achterwege indien de gedetacheerde medewerker zich daadwerkelijk bezig houdt met onderwijsactiviteiten<sup>416</sup> en het aantal ter beschikking gestelde medewerkers relatief gezien gering is op het totaalbestand aan onderwijspersoneel.<sup>417</sup>

Een aanvullend besluit uit 2019 heeft betrekking op samenwerkingsverbanden in het onderwijs.<sup>418</sup> Dit besluit is grotendeels gebaseerd op het VAVO-arrest, besproken in onderdeel 4.2.4.<sup>419</sup> Daarbij is bepaald dat bijkomstige prestaties, onder het leerstuk van samengestelde prestaties, hetzelfde fiscale lot delen van de hoofdprestatie. Deze bijkomstige prestatie vormt geen doel op zich, maar is enkel bedoeld om de hoofdprestatie aantrekkelijker te maken.<sup>420</sup> De bijkomstige prestaties vormen één ondeelbare prestatie met de hoofd-, onderwijsprestatie en delen mede in de toepassing van de btw-vrijstelling. De ondersteunende prestaties die door een onderwijsinstelling worden verricht aan een samenwerkingsverband of een andere onderwijsinstelling in het kader van samenwerking worden gezien als één ondeelbare prestatie met de hoofd-, onderwijsprestaties.<sup>421</sup> Onderling uitgewisselde prestaties in dit verband krijgen derhalve niet te maken met btw-heffing.<sup>422</sup>

De verschillende aanvullende besluiten en het verzamelbesluit van de staatssecretaris geven onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in beperkte mate handvatten om hun eigen btw-positie te bepalen. Veelal gaat het om een opsomming van reeds bekende jurisprudentie. In enkele gevallen worden specifieke onderwijssituaties vrijgesteld.<sup>423</sup> Ook worden enkele ficties genoemd.<sup>424</sup> Mijns inziens voegen de besluiten relatief weinig toe aan de al bekende jurisprudentie. Zo blijven vraagtekens staan bij verschillende onderdelen, zoals het criterium van het Horizon College-arrest, waarbij sprake moet zijn van een gelijkwaardig of hoger onderwijsniveau door de detachering. Aangezien de bewijslast ligt bij de onderwijsinstelling leidt dit tot onzekerheid. Voor samenwerkingsverbanden vormt de omzetting van het VAVO-arrest in een beleidsbesluit de bevestiging van de zienswijze van de staatssecretaris op samenwerking in het onderwijs. Het geeft aan dat de staatssecretaris in beginsel wil voorkomen dat onderling uitgewisselde prestaties, binnen het kader van het wettelijk onderwijs, worden belast met btw.

---

<sup>414</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809, onderdeel 5.2.

<sup>415</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809.

<sup>416</sup> Als bedoeld in art. 11 lid 1 onderdeel o van de Wet OB.

<sup>417</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809, onderdeel 5.3.

<sup>418</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225.

<sup>419</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83.

<sup>420</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225, onderdeel 2.3.

<sup>421</sup> Daarbij kan men denken aan bijvoorbeeld de werkzaamheden van een roostermaker, facilitaire en huisvestingsdiensten, financiële administratie- en ICT-diensten.

<sup>422</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225.

<sup>423</sup> Zoals de eerder vermelde dirigent.

<sup>424</sup> Zoals de fictie dat geen sprake is van beoogde extra opbrengst bij de detachering van een gering deel van het personeelsbestand.

#### 4.3.6 Toepassing btw-vrijstelling versus beginselen van de btw

In onderdeel 4.3 heb ik de verschillende facetten van de btw-vrijstelling voor het wettelijk onderwijs uitgebreid behandeld. In dit onderdeel wil ik stilstaan bij de gevolgen van de genoemde criteria, de beleidsbesluiten en wetgeving op de daadwerkelijke onderwijsactiviteiten van onderwijsinstellingen, met in het achterhoofd de aanwezigheid van het neutraliteitsbeginsel en het algemene verbruiksbeginsel binnen de btw.

Het neutraliteitsbeginsel (zie onderdeel 3.4) is een belangrijk beginsel in de btw. Ik zie een potentiële schending van het neutraliteitsbeginsel van de btw in het onderwijs.<sup>425</sup> Onderwijsbesturen willen zich bezig houden met hun kerntaak: het verzorgen van onderwijs. Wanneer zij veel tijd kwijt zijn aan het in kaart brengen van de financiële gevolgen, zoals btw-gevolgen, bij bepaalde onderwijsbeslissingen kan dit de beschikbare tijd voor de kern-onderwijstaken beperken.<sup>426</sup> De complexe regelgeving van de btw kan voor verstoringen zorgen op onderwijskundig niveau binnen een onderwijsinstelling. De vraag is of de complexiteit en de veelheid aan regelgeving wenselijk is binnen de onderwijssector.

Wanneer een docent vanuit onderwijskundig opzicht een optimale leeropbrengst kan behalen bij leerlingen door in meerdere onderwijsinstellingen te doceren, kan de beslissing om dit daadwerkelijk te doen worden beïnvloed door de toepassing van de btw-vrijstelling voor onderwijs, en in het bijzonder de problematiek omtrent detachering van onderwijspersoneel (zie onderdeel 4.3.2 en 4.3.3). Men kan dan denken aan de docent die op meerdere onderwijsinstellingen doceert, maar ook bij het aangaan van verdere integratie in de samenwerking tussen onderwijsinstellingen op het gebied van ICT- en administratie, of zelfs het delen van eenzelfde gebouwencomplex door meerdere onderwijsinstellingen. Ik kan mij indenken dat een onderwijsinstelling in vergelijkbare situaties terughoudend is met het oog op eventuele financiële gevolgen, zoals een kostprijsverhoging met btw.<sup>427</sup>

Desalniettemin staat daar tegenover dat volgens het algemene verbruiksbeginsel zoveel mogelijk prestaties in de heffing van de btw moeten worden betrokken (zie onderdeel 3.2). Zo ook zouden alle handelingen in het economisch verkeer van onderwijsinstellingen.

Mijns inziens bevindt de onderwijssector zich in het speelveld tussen beide genoemde beginselen. Voor een zo neutraal mogelijke werking van de btw in de onderwijssector is eenvoud van regelgeving gewenst. Voor een zo breed mogelijke werking van de btw dient ook de onderwijssector zoveel mogelijk onder de heffing van de btw gebracht te worden. De onderwijssector balanceert tussen beide beginselen. De wijzer moet naar mijn mening niet teveel doorslaan naar één van de twee.

#### 4.4. Kostenbesparingen door samenwerking

##### 4.4.1 Inleiding

In onderdeel 2.5 heb ik uitgewerkt met welke beweegredenen organisaties samenwerking aangaan. Het concept samenwerking leert ons dat samenwerking tussen meerdere organisaties vaak plaatsvindt met het oog op het delen van kosten. Een van de manieren om kostenbesparingen te realiseren is door transactiekosten te reduceren. De btw is als belasting een vorm van transactiekosten op uitgewisselde prestaties tussen partijen. Elke euro aan voorbelasting van btw vormt een kostenpost binnen de

---

<sup>425</sup> Naar: Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 48.

<sup>426</sup> McKinsey & Company, 2020, p. 74 t/m 76.

<sup>427</sup> Zeker gezien het feit dat onderwijsinstellingen weinig financiële ruimte ervaren, als beschreven in: McKinsey & Company. (2020). *Een verstevigd fundament voor iedereen*. p. 76.



onderwijsinstelling. Men wil daarom deze transactiekosten optimaliseren en voorkomen dat transactiekosten leiden tot een suboptimaal niveau aan samenwerking binnen het onderwijs.

In dit onderdeel staat centraal op welke wijze onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden binnen het onderwijs kostenbesparingen realiseren. Door middel van het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het leerstuk van *partage* kunnen gezamenlijke kosten in het kader van samenwerking worden gedeeld, zonder de heffing van btw. Echter, hierbij gelden voorwaarden. In dit onderdeel werk ik uit in hoeverre deze voorwaarden leiden tot belemmeringen in de samenwerking. Ook analyseer ik op welke wijze de btw als belasting, in het kader van kostenbesparingen, samenwerking in de weg staat en leidt tot een suboptimale besteding van onderwijsmiddelen.

#### 4.4.2 Doorbelasting kosten

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat onderwijsinstellingen samenwerken door kosten delen op bepaalde ingekochte prestaties. Daarbij kan men denken aan de loonkosten van een conciërge die op meerdere basisscholen werkt, aan de gezamenlijke ICT-afdeling van een groep middelbare scholen en de schoonmaakdiensten die worden afgenomen ten behoeve van een universiteit en een naastgelegen hogeschool. Deze kosten worden vaak in eerste instantie gedragen door één van de ondernemers, om vervolgens te worden doorbelast aan de samenwerkende ondernemer.<sup>428</sup> Deze doorbelasting van kosten kan onder voorwaarden leiden tot een btw-belaste prestatie onder bezwarende titel. Voor onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden die doorgaans btw-vrijgestelde prestaties verrichten is dit niet wenselijk. Op de door hen doorbelaste kosten moet btw worden berekend, terwijl de ondernemer aan wie de kosten worden doorbelast geen recht op aftrek van voorbelasting heeft. Kortom, de doorbelasting van kosten leidt in zulke gevallen tot een hogere btw-last van niet-aftrekbare btw. Deze niet-aftrekbare btw wordt vervolgens verwerkt in de kostprijs van de onderwijsprestaties van de onderwijsinstellingen. Echter, dit druist in tegen de doelstellingen van de btw-vrijstelling.<sup>429</sup> In dit onderdeel bespreek ik de materie omtrent de doorbelasting van kosten.

In beginsel start de problematiek rondom de doorbelasting van kosten door sec te kijken naar de prestatie die plaatsvindt tussen twee ondernemers. Er worden in eerste instantie kosten gemaakt door één ondernemer die eigenlijk betrekking hebben op een door meerdere ondernemers gezamenlijk te gebruiken prestatie. Het is dan ook bedrijfseconomisch logisch dat de eerste, betalende ondernemer een deel van de kosten doorbelast aan die andere ondernemer. De centrale vraag is echter of het doorbelasten van kosten de vergoeding vormt voor een prestatie onder bezwarende titel of dat de doorbelasting van kosten op zichzelf een prestatie onder bezwarende titel vormt.<sup>430</sup> In dat laatste geval zou de ondernemer, aan wie de kosten doorbelast worden, btw moeten betalen over deze doorbelasting. Een doorbelasting van kosten zou dan kostprijsverhogend worden en hierbij samenwerking tussen meerdere ondernemers ontmoedigen.

In de vakliteratuur is veelvuldig geschreven over het thema van kostendoorbelastingen en de btw. Van der Wulp schrijft dat de doorbelasting van kosten de *vergoeding* kan vormen voor een prestatie onder bezwarende titel.<sup>431</sup> Een kostendoorbelasting kan dus nimmer zelfstandig een prestatie onder bezwarende titel zijn. Een belaste kostendoorbelasting bestaat volgens hem dus niet.<sup>432</sup> De betaling die een onderwijsinstelling doet aan een andere onderwijsinstelling voor de doorbelasting van een

---

<sup>428</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 148.

<sup>429</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17.

<sup>430</sup> Middelburg, B. (2020). Kostendoorbelastingen en btw. *WFR* 2020/73. Onderdeel 3.

<sup>431</sup> Van der Wulp, M. (2015). Doorbelasten van kosten en btw. *BtwBrief* 2015/79.

<sup>432</sup> Van der Wulp, 2015, onderdeel *Belastbare kostendoorbelastingen bestaan niet*.

kostenpost, van bijvoorbeeld een gezamenlijke ICT-afdeling, is dus naar de zienswijze van Van der Wulp op zichzelf geen prestatie onder bezwarende titel. Later gaat Van der Wulp opnieuw in op deze materie.<sup>433</sup> Onder andere het Stork-arrest van de HR komt in zijn bijdrage aan bod, ter bevestiging van zijn stellingname in zijn eerdere bijdrage.<sup>434</sup> Hierop volgend bespreek ik de belangrijkste uitkomsten van dit Stork-arrest van de HR.<sup>435</sup>

Het Stork-arrest van de HR uit 2017 beschrijft de casus van een pensioenfonds dat bepaalde kosten doorbelast die betrekking hebben op herstructurering binnen een concern.<sup>436</sup> Een deel van de pensioenactiviteiten worden uit het pensioenfonds aan een gelieerde stichting binnen hetzelfde concern overgedragen. De doorbelaste kosten hebben te maken met deze transitie. De kosten bestaan onder andere uit interne kosten, zoals loonkosten, en externe kosten, zoals ingekochte diensten, verhoogd met btw. Beide betrokken ondernemers willen de btw op ingekochte diensten in aftrek brengen.<sup>437</sup> De voorliggende vraag is in hoeverre het pensioenfonds belaste diensten heeft verricht, waarop de ingekochte goederen en diensten betrekking hebben.<sup>438</sup>

De HR oordeelt dat indien een ondernemer betalingen verricht aan een andere ondernemer men in beginsel ervan uit mag aan dat deze betalingen de tegenwaarde voor een prestatie vormen.<sup>439</sup> Om te bepalen of sprake is van een prestatie onder bezwarende titel is deze stellingname zeer relevant (zie uitgebreider over de bezwarende titel onderdeel 3.7.3). Het hof oordeelt in eerdere aanleg dat een onbelastbare doorberekening van kosten een uitzondering vormt op dit algemene uitgangspunt.<sup>440</sup> De HR oordeelt dat een kostendoorbelasting op zichzelf geen prestatie kan vormen, maar hooguit de vergoeding voor een prestatie, in tegenstelling tot hetgeen het hof stelt.<sup>441</sup> Dit komt overeen met de eerdergenoemde zienswijze van Van der Wulp.<sup>442</sup> De redactie van V-N stelt in het commentaar op dit arrest dat de conclusie van de HR niet is dat het doorbelasten van de transitiekosten btw-ondernemerschap oplevert, maar dat de doorbelaste transitiekosten de bezwarende titel kunnen vormen voor een dienst die door een ondernemer in het kader van de economische activiteit wordt verricht.<sup>443</sup>

Bomer en Van Kesteren stellen dat een kostendoorberekening in beginsel de vergoeding voor belastbare prestaties vormt, maar dat deze prestatie onder omstandigheden buiten de reikwijdte van de btw moet blijven.<sup>444</sup> Dat is op het moment dat geen rechtstreeks verband valt te onderkennen tussen het bedrag dat in rekening wordt gebracht als vergoeding en de prestatie die daarvoor wordt ontvangen. Bij het doorbelasten van kosten moet een identificeerbaar voordeel toekomen aan de

---

<sup>433</sup> Van der Wulp, M. (2017). Nogmaals doorbelasten van kosten en btw. *BtwBrief 2017/94*.

<sup>434</sup> Van der Wulp, 2015.

<sup>435</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

<sup>436</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3.

<sup>437</sup> Een van de voorliggende vragen is wie in dit verband welk bewijs moet leveren om het recht op aftrek van voorbelasting te verantwoorden. Voor deze masterscriptie is dit een minder relevant vraagstuk, omdat onderwijsinstellingen btw-vrijgesteld presteren en derhalve geen recht op aftrek hebben.

<sup>438</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3, noot Bijl, onderdeel 1.

<sup>439</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3, r.o. 2.3.3.

<sup>440</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3, r.o. 2.3.3.

<sup>441</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3, r.o. 2.5.4; De zaak is vervolgens door de HR volledig terugverwezen aan het hof ter beoordeling, zie: Hof 's-Hertogenbosch 28 februari 2019, nr. 17/00708, V-N 2019/29.1.2.

<sup>442</sup> Van der Wulp, 2015; Van der Wulp, 2017.

<sup>443</sup> HR 29 september 2017, nr. 15/04099, V-N 2017/49.17, noot redactie V-N.

<sup>444</sup> Bomer, A & van Kesteren, H. (2001). Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen. *Weekblad 2001/6442*, blz. 959.

ondernemer aan wie de kosten worden doorbelast.<sup>445</sup> Middelburg benoemt dat wanneer een ondernemer enkel een 'kale' kostendoorbelasting, zonder winstopslag, gepresenteerd krijgt en verder geen identificeerbaar voordeel geniet, geen rechtstreeks verband te onderscheiden valt tussen een handeling door degene die de kosten doorbelast en de betaling van de afnemende partij.<sup>446</sup> In dat geval heeft de kostendoorbelasting geen btw-heffing tot gevolg.

Naar mijn mening is het voor de materie omtrent kostendoorbelastingen van belang dat de kostendoorbelasting als vergoeding voor een prestatie onder bezwarende titel wordt gezien en niet als prestatie als zodanig. Een kostendoorbelasting dient btw-belast te zijn op het moment dat dit in het kader van een prestatie onder bezwarende titel gebeurt. De prestatie moet een economische activiteit zijn. Een kostendoorbelasting voor een niet-economische activiteit als onderliggende prestatie vormt geen belastbaar feit voor de btw.

Met betrekking tot onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden wordt een kostendoorbelasting enkel verhoogd met btw op het moment dat de kostendoorbelasting in het kader van een economische activiteit plaatsvindt. Zo is een kostendoorbelasting van een onderwijsinstelling aan een andere onderwijsinstelling, in verband met het gezamenlijk afnemen van de diensten van een schoonmaker, enkel de vergoeding voor een belastbaar feit op het moment dat die afgenomen schoonmaakdiensten een prestatie vormen die een voordeel oplevert voor beide onderwijsinstellingen én in het kader van de economische activiteiten (lees: onderwijsactiviteiten) van beide onderwijsinstellingen plaatsvindt. Indien dit niet het geval is, dan vindt de kostendoorbelasting niet plaats in het kader van een economische activiteit.

Voor onderwijsinstellingen in het basis- en voortgezet onderwijs zal meestal geen rechtstreeks verband bestaan tussen de kostendoorbelasting en de onderwijsprestaties, daar de onderwijsprestaties als niet-economische activiteiten zijn aangemerkt (zie onderdeel 4.2.2). Voor onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs ligt dit anders. Hier worden de onderwijsprestaties wel degelijk als economische activiteiten aangemerkt, maar wel btw-vrijgesteld. Doordat de kostendoorbelastingen in rechtsreeks verband staan met btw-vrijgestelde onderwijsprestaties, is sprake van een prestatie onder bezwarende titel. Bij de kostendoorbelasting dient dan btw in rekening gebracht te worden die vervolgens niet in aftrek kan worden gebracht bij de betreffende onderwijsinstelling. Hierdoor vormt de btw een extra kostenpost.

#### 4.4.3 Leerstuk van kosten voor gemene rekening

Er bestaan mogelijkheden om te voorkomen dat een kostendoorbelasting btw-heffing tot gevolg heeft. Onder voorwaarden kunnen ondernemers kosten ten behoeve van een samenwerkingsverband delen, zonder btw-heffing. Het gaat om het zogeheten leerstuk van kosten voor gemene rekening.<sup>447</sup> In dit onderdeel bespreek ik hoe dit leerstuk tot stand is gekomen in de jurisprudentie en op welke wijze onderwijsinstellingen dit leerstuk kunnen gebruiken.

Een van de vormgevende arresten rondom kosten voor gemene rekening is het arrest van 23 april 1997 van de HR.<sup>448</sup> In dit arrest ligt de casus voor waarbij twee vennootschappen samenwerken op het gebied van onderhoud en de verhuur van woningen en bedrijfsruimten. Vennootschap A BV verzorgt de onderhoudswerkzaamheden aan de onroerende zaken en de administratieve werkzaamheden,

---

<sup>445</sup> HvJ-EG 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32.

<sup>446</sup> Middelburg, 2020, onderdeel 3.

<sup>447</sup> Van Doesum, 2009, hoofdstuk 21; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 148-149.

<sup>448</sup> In het verleden kwam het leerstuk al eens aan bod in: HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213.

terwijl vennootschap B BV de directiewerkzaamheden op zich neemt. Beide vennootschappen belasten een deel van de gemaakte kosten aan elkaar door, in het kader van de samenwerking. A BV belast de onderhoudswerkzaamheden door, op basis van de gewerkte uren van de timmerlieden. De vraag is of in deze casus sprake is van kostendoorbelastingen als vergoeding voor een prestatie onder bezwarende titel en, uiteindelijk, btw-heffing.<sup>449</sup>

De HR oordeelt dat een deel van de kostendoorbelastingen geen btw-heffing tot gevolg heeft, omdat sprake is van kosten voor gemene rekening.<sup>450</sup> Daarbij worden kosten gemaakt ten behoeve van twee of meer ondernemers die in eerste instantie door één van deze ondernemers gedragen wordt (de zogeheten penvoerder). Vervolgens worden de kosten via een vaststaande verdeelsleutel toegerekend aan de verschillende ondernemers, dat mede het risico van die kosten vertegenwoordigd door middel van de verdeling waarin de kosten gedragen worden door alle samenwerkende ondernemers.<sup>451</sup> Bij het voldoen aan deze voorwaarden valt geen bezwarende titel voor onderlinge prestaties te onderscheiden, waardoor de kostendoorbelasting niet verhoogd wordt met btw.<sup>452</sup> In deze casus gaat het om de administratieve- en directiewerkzaamheden die kwalificeren als kosten voor gemene rekening.<sup>453</sup> Er is dus btw verschuldigd over de doorbelasting van deze uurlonen van de timmerlieden.<sup>454</sup>

Kosten voor gemene rekening zijn dus kosten die ondernemers voor gezamenlijke rekening dragen, ten behoeve van een samenwerking.<sup>455</sup> Er is geen sprake van een apart samenwerkingsverband, als zelfstandige entiteit, maar enkel de samenwerkende ondernemers als participerende partijen in dit leerstuk. Van belang is dat de betrokken ondernemers van tevoren een verdeelsleutel van bepaalde gezamenlijke kosten afspreken en dat deze verdeelsleutel gelijk staat aan de verdeling van het risico op het gezamenlijk aangaan van kosten tussen de verschillende ondernemers.<sup>456</sup> De verhouding waarin kosten voor gemene rekening onder de ondernemers worden verdeeld, dient de grootte van ieders aandeel in de afgenomen goederen en diensten te weerspiegelen.<sup>457</sup>

Tevens bespreek ik een arrest uit 2014 met betrekking tot de onderwijssector en dit leerstuk.<sup>458</sup> Hierbij ligt de zaak voor van een onderwijsinstelling die, naast het verrichten van onderwijsactiviteiten, ook de eigen financiële administratie verzorgt. Daarnaast verzorgt de onderwijsinstelling ook de administratie van andere onderwijsinstellingen, waarbij het de kosten hiervan doorbelast aan de desbetreffende onderwijsinstellingen. Deze kosten hangen af van het administratiepakket dat de betreffende onderwijsinstelling heeft gekozen. De HR oordeelt in deze casus dat geen sprake is van kosten voor gemene rekening.<sup>459</sup> De onderwijsinstelling heeft niet duidelijk gemaakt of de vaste verdeelsleutel op zulke wijze is afgesproken dat deze gelijk is aan de verdeling van het risico van de

---

<sup>449</sup> HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397.

<sup>450</sup> HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397.

<sup>451</sup> HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397, r.o. 3.2.3.1.

<sup>452</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 149.

<sup>453</sup> De doorbelasting van de gewerkte uren van de timmerlieden kwalificeren niet als kosten voor gemene rekening, omdat dit achteraf op basis van het gewerkte aantal uren werd vastgesteld.

<sup>454</sup> HR 23 april 1997, nr. 32 166, FBN 1997/9-78, commentaar Van Zadelhoff.

<sup>455</sup> Van Doesum, 2009, p. 366.

<sup>456</sup> HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397, noot Van der Paardt; Van Doesum, 2009, p. 369 t/m 373.

<sup>457</sup> HR 21 november 2008, nr. 43.930, LJN BC3696.

<sup>458</sup> HR 25 april 2014, nr. 12/03772, BNB 2014/160.

<sup>459</sup> HR 25 april 2014, nr. 12/03772, BNB 2014/160, r.o. 3.3.2 en 3.3.3.

kosten.<sup>460</sup> Deze criteria komen nogmaals terug in een arrest van de HR in 2016, waarbij deze zienswijze wederom wordt bevestigd.<sup>461</sup>

Van den Elsen stelt dat het arrest van de HR uit april 2014 weinig duidelijkheid schept ten opzichte van de reeds bekende jurisprudentie.<sup>462</sup> Ondernemers krijgen nauwelijks handvatten op welke wijze omgegaan moet worden met een realisatie van de risicoverdeling van de gezamenlijke kosten ten opzichte van hetgeen is afgesproken in de vooraf vastgestelde verdeelsleutel. Achteraf of tussentijds aanpassen van deze verdeelsleutel is niet mogelijk binnen dit leerstuk. Ik sluit mij aan bij de stellingname van Van den Elsen. Persoonlijk vind ik ook dat de economische realiteit tekort wordt gedaan, door ondernemers te weigeren dit leerstuk toe te passen op het moment dat achteraf blijkt dat de verdeelsleutel niet passend is.

De staatssecretaris geeft iets meer handvatten met betrekking tot de vaststelling van de verdeelsleutel tussen ondernemers. In het beleidsbesluit 'aftrek van voorbelasting' wordt in paragraaf 6.6 aandacht besteed aan deze verdeelsleutel.<sup>463</sup> De staatssecretaris stelt dat normaliter tussendoor of achteraf de verdeelsleutel van kosten voor gemene rekening niet kan worden aangepast. Dit is echter anders op het moment dat een wijziging plaatsvindt in de 'gezamenlijkheid'. Hiermee wordt bedoeld dat sprake kan zijn van een toe- of uittrekkende ondernemer in de 'gezamenlijkheid'. Er is dan ruimte om via een overeenkomst de verdeelsleutel aan te passen aan de nieuwe 'gezamenlijkheid' voor de af te spreken termijn.<sup>464</sup>

Resumerend kunnen onderwijsinstellingen zeker ook gebruik maken van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Zoals eerder genoemd kan men daarbij denken aan het gezamenlijk afnemen van diensten van derden, zoals schoonmaakdiensten of het afnemen van elektronische diensten, zoals online leermaterialen of kan wederom sprake zijn van de situatie waarbij één onderwijsinstelling een administratieve- of ICT-afdeling opereert, ook ten behoeve van andere onderwijsinstellingen. Mijns inziens kan ook bij de detachering van onderwijspersoneel gebruik gemaakt worden van het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Hierbij is een docent of ander personeelslid in dienst bij één van de onderwijsinstellingen, maar werkt hij ook op andere vestigingen. Voor alle voorgenoemde voorbeelden geldt dat het risico op het gezamenlijk afnemen van de kosten moet worden gedragen door alle deelnemende onderwijsinstellingen en dat van tevoren een verdeelsleutel naar rato van het risico moet worden vastgesteld. Dit moet via een overeenkomst geldend voor een vooraf bepaalde termijn. De verdeelsleutel kan niet achteraf bepaald worden.<sup>465</sup> Voor het gebruik van het leerstuk van kosten voor gemene rekening met betrekking tot detachering van onderwijspersoneel kan ik mij voorstellen dat ook afgesproken moet worden dat bij het einde van het dienstverband de financiële gevolgen met dezelfde verdeelsleutel gedeeld worden.<sup>466</sup>

Persoonlijk denk ik wel dat het feit dat de verdeelsleutel van tevoren vast moet staan tot problemen kan leiden bij onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden. Jaarlijkse wisselingen in leerlingenaantallen en het aantal personeelsleden kunnen bijvoorbeeld ertoe leiden dat de verdeelsleutel niet meer toepasselijk is. Dit kan leiden tot een foutieve doorbelasting van kosten, waarbij de kosten niet aan de juiste ondernemer worden toegerekend. Zelfs kan het leiden tot btw-heffing, als niet voldaan wordt aan de genoemde criteria. Dit is bijvoorbeeld bij aanpassing van de

---

<sup>460</sup> Naar: HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397, r.o. 3.2.3.1.

<sup>461</sup> HR 11 november 2016, nr. 15/03447, V-N 2016/66.20.

<sup>462</sup> HR 25 april 2014, nr. 12/03772, NTFR 2014/1239, noot Van den Elsen.

<sup>463</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, onderdeel 6.3.3.

<sup>464</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, onderdeel 6.3.3.

<sup>465</sup> HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397, r.o. 3.2.3.1.

<sup>466</sup> Bedoeld als in: Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809, onderdeel 5.2.

verdeelsleutel of het niet in overeenstemming zijn van de risicoverdeling tussen de samenwerkende onderwijsinstellingen.

Mijns inziens zou kunnen worden aangesloten bij een systematiek, zoals bekend bij de pro-rato aftrek van voorbelasting (zie onderdeel 3.7.8).<sup>467</sup> Wanneer een pro-rato naar werkelijk gebruik nauwkeuriger de in aanmerking te nemen aftrek van voorbelasting representeert, mag deze pro-rata boven de pro-rata op basis van omzetverhoudingen worden gesteld.<sup>468</sup> Vrij vertalend naar de situatie van de verdeelsleutel kan ik mij voorstellen dat een verdeelsleutel op basis van de feitelijke, werkelijke situatie achteraf kan worden gebruikt, indien dit leidt tot een nauwkeurigere doorbelasting van de kosten over de verschillende samenwerkende ondernemers. Het is aan de ondernemer om dit aan te tonen.

#### 4.4.4 Leerstuk van partage

Een andere wijze waarop onderwijsinstellingen kosten in het kader van hun onderwijsactiviteiten kunnen delen is via het leerstuk van partage. Dit leerstuk heeft zijn oorsprong in nationale jurisprudentie.<sup>469</sup> Merx en Gruson stellen, onder verwijzing naar jurisprudentie van het HvJ-EU, dat het leerstuk van partage ook binnen Europeesrechtelijk kader toepassing kan vinden.<sup>470</sup> Derhalve is dit leerstuk nog steeds relevant met betrekking tot kostenverdelingen tussen samenwerkende ondernemers.

De kern van het leerstuk is dat, indien meerdere ondernemers afspreken voor gezamenlijke rekening en risico te handelen en de vruchten van de voor gezamenlijke rekening en risico verrichte prestaties te verdelen, sprake is van een zogenoemde partage-overeenkomst. Bij deze kwalificatie van de samenwerking als partage kunnen de prestaties onderling niet als belastbare prestaties worden aangemerkt.<sup>471</sup> De samenwerkende ondernemers worden geacht tezamen één prestatie te verrichten, waarbij elke ondernemer btw is verschuldigd over zijn aandeel in de opbrengsten van de samenwerking.<sup>472</sup> Belangrijk is dat het samenwerkingsverband van beide ondernemers niet als aparte entiteit met feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid (zie onderdeel 4.2.3) is aan te merken. De samenwerking vindt plaats vanuit de beide eigen ondernemingsvormen.<sup>473</sup> Tenslotte stellen Merx en Gruson dat kenmerkend voor het leerstuk van partage is dat, naast een verdeling van de kosten, ook de opbrengsten voor de onder gezamenlijke rekening en risico verrichte prestaties worden verdeeld. Dit is wezenlijk verschillend met het leerstuk van kosten voor gemene rekening.<sup>474</sup> Het leerstuk van partage is in zijn aard geen kosten-verdeel-overeenkomst, maar kostenverdeling kan wel een onderdeel vormen van de overeenkomst.<sup>475</sup>

Nationale jurisprudentie vult de toepassing van dit leerstuk van partage voor ondernemers verder in. In het arrest uit 1991 van de HR ligt de casus voor van de exploitant van een speelautomaat. De

---

<sup>467</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 387 t/m 391.

<sup>468</sup> HvJ-EU 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services), V-N 2018/59.12; Art. 11 lid 2 Uitv. Beschik. Wet OB.

<sup>469</sup> Tariefcommissie van 27 april 1965, nr. 98 840, BNB 1965/234; HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241; HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243; Van Doesum, 2009, hoofdstuk 22.

<sup>470</sup> Merx & Gruson, 2018, onderdeel 3.2.

<sup>471</sup> Rookmakers-Penners, T.K.M. in, Cursus Belastingrecht OB.2.1.3.B.i. Geraadpleegd op 5 oktober 2020; Merx & Gruson, 2018, onderdeel 3.2.

<sup>472</sup> Merx & Gruson, 2018, onderdeel 3.2.

<sup>473</sup> Van waar de samenwerkende ondernemers dus gezamenlijk met beide eigen ondernemingen voor rekening en risico prestaties verrichten.

<sup>474</sup> Zie in die zin ook:

<sup>475</sup> Van Doesum, 2009, p. 436.

speelautomaat wordt uitgebaat door een speelautomatenexploitant, terwijl deze is geplaatst in de bedrijfsruimte van een horeca-exploitant, hetgeen via een samenwerkingsovereenkomst afgestemd is. Daarbij exploiteren zij onder gezamenlijke rekening en risico de speelautomaat. Afgesproken wordt de opbrengsten van de speelautomaat te delen, terwijl de speelautomatenexploitant de onderhoudskosten op zich neemt en de horeca-exploitant zorgt voor de elektriciteit en een standplaats verzorgt voor de speelautomaat. De voorliggende vraag bij de HR is of het samenwerkingsverband als zelfstandige btw-ondernemer is aan te merken.<sup>476</sup>

De HR beslist dat in deze casus sprake is van het leerstuk van partage.<sup>477</sup> Er is geen sprake van een maatschap<sup>478</sup>; de exploitatie van de speelautomaat vormt zowel een onderdeel van het bedrijf van de speelautomatenexploitant als een onderdeel van het bedrijf van de horeca-exploitant. Beide ondernemers handelen voor gezamenlijke rekening en risico en delen beiden de vruchten van de opbrengsten uit hun samenwerking. Van Doesum benadrukt dat beiden ook btw-ondernemer moeten zijn. Toepassing van dit leerstuk staat niet open voor niet-ondernemers. Daarnaast moeten de ondernemers in beginsel zich niet tezamen als één entiteit naar buiten voordoen.<sup>479</sup>

De toepassing van het leerstuk van partage voor samenwerkende onderwijsinstellingen zal in bepaalde omstandigheden aantrekkelijk zijn. Wanneer onderwijsinstellingen bijvoorbeeld gezamenlijk een onderwijsopleiding aanbieden kan een partage-overeenkomst om de verdeling van de kosten en opbrengsten te regelen interessant zijn. Daarbij kan gedacht worden aan een casus als in het VAVO-arrest.<sup>480</sup> Ondanks dat de HR in die casus uiteindelijk koos voor de toepassing van het leerstuk van samengestelde prestaties had ook een partage-overeenkomst toepassing kunnen vinden.<sup>481</sup> Ook in andere onderwijssituaties kan het leerstuk van partage relevant zijn, op het moment dat meerdere ondernemers naast de kosten ook opbrengsten willen delen. Daar zit tevens de crux van dit leerstuk: men moet óók de vruchten van de opbrengsten willen delen om van dit leerstuk gebruik te willen maken. Daarmee gaat het over relatief vergaande integratie van samenwerking. Aangezien onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden vooral zien op het delen van bepaalde kosten, en niet de opbrengsten, is het niet waarschijnlijk dat het leerstuk van partage breeduit toegepast zal worden in de onderwijssector.<sup>482</sup> Een gezamenlijk kindcentrum van een basisschool en een (commercieel) kinderdagverblijf zal desalniettemin niet in aanmerking komen voor een partage-overeenkomst, daar de basisschool niet kwalificeert als btw-ondernemer (zie onderdeel 4.2.2.1). De kwalificatie als btw-ondernemer is een belangrijk onderdeel van de criteria van het leerstuk van partage. Mijns inziens is de werking van dit leerstuk dan ook beperkt voor de onderwijssector, maar desalniettemin is het een mooie aanvulling op de mogelijkheden om btw-heffing te voorkomen bij samenwerking tussen ondernemers.

---

<sup>476</sup> HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589, r.o. 3.

<sup>477</sup> HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589.

<sup>478</sup> HR 5 juni 1991, nr. 26 574, FED 1991/589, r.o. 4.

<sup>479</sup> Van Doesum, 2009, p. 414.

<sup>480</sup> HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83.

<sup>481</sup> Wijkstra, R. (2016). Partage in Europees perspectief. *Europees Fiscale Studies*. p. 6-7.

<sup>482</sup> Naar: Bijl, J. & de Wit, W. (2018). Mogelijke alternatieven voor de btw-koepelvrijstelling in de financiële en verzekeringswereld. *WFR 2018/169*. Onderdeel 6.

## Hoofdstuk 5 – Oplossingen en aanbevelingen btw-problematiek

### 5.1 Inleiding

Binnen het wettelijk onderwijs in Nederland is sprake van een divers scala aan btw-problematiek bij het uitvoeren van onderwijsactiviteiten. De brede werking van de btw, waarbij zoveel mogelijk prestaties in de heffing worden betrokken, leidt ertoe dat ook organisaties in het onderwijs te maken krijgen met btw-heffing. De btw leidt in de bedrijfsvoering van onderwijsinstellingen regelmatig tot kostprijverhogende transactiekosten. Deze transactiekosten staan in beginsel een optimale besteding van de onderwijsbudgetten voor onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in het onderwijs in de weg. Met het oog op een zo optimaal mogelijke besteding van schaarse onderwijsmiddelen proberen onderwijsinstellingen op transactiekosten, zoals de (niet-afrekbare) btw, te besparen.

In hoofdstuk vier heb ik uitgewerkt welke uitdagingen op het gebied van btw-heffing ontstaan voor deze onderwijsorganisaties.<sup>483</sup> In dit hoofdstuk kom ik tot de beantwoording van de probleemstelling van mijn masterscriptie. Aan de hand van verschillende faciliteiten binnen de btw-wetgeving, zoals de fiscale eenheid voor de btw, de koepelvrijstelling en relevante jurisprudentie van de HR en het HvJ-EU beantwoord ik de vraag in hoeverre suboptimale besteding van onderwijsmiddelen als gevolg van btw-problematiek bij onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in het onderwijs kan worden vermeden. Ik presenteer een aantal oplossingsrichtingen voor de verschillende btw-uitdagingen. Ik sluit het hoofdstuk af met een oproep voor meer eenvoud en zekerheid bij de toepassing van btw-wetgeving in het wettelijk onderwijs.

### 5.2 Fiscale eenheid

#### 5.2.1 Inleiding

De fiscale eenheid, ook wel de btw-groepoptie genoemd<sup>484</sup>, is een bijzondere faciliteit binnen de btw.<sup>485</sup> In dit onderdeel bespreek ik allereerst zowel de doel en strekking als het belang en de vereisten van de fiscale eenheid. Daarbij ga ik in op de positie van onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in het onderwijs in de fiscale eenheid. Tenslotte analyseer ik in hoeverre de

---

<sup>483</sup> Daarbij kan men denken aan de btw-problematiek die ontstaat bij de kwalificatie van een onderwijsinstelling of samenwerkingsverband als btw-ondernemer (zie onderdeel 4.2). Ook de vele uitvoerige en voor discussie vatbare criteria voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor het wettelijk onderwijs leiden tot onzekerheid over de btw-positie van onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in het onderwijs (zie onderdeel 4.3). Speciale aandacht gaat daarbij uit naar de aanmerking van prestaties als nauw met het onderwijs samenhangend, zoals in het geval van detachering van onderwijspersoneel. Tenslotte is het besparen van (transactie)kosten één van de drijfveren voor organisaties om samenwerking aan te gaan. Zo ook is dit het geval bij onderwijsinstellingen. In onderdeel 4.4 ben ik ingegaan op de btw-gevolgen van deze vorm van samenwerking. Het delen van gezamenlijke kosten of het onderling doorbelasten van kosten leidt in bepaalde situaties tot onwenselijke btw-heffing.

<sup>484</sup> EC. (2 juli 2009). *Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet*. COM(2009) 325 definitief.

<sup>485</sup> Art. 7 lid 4 Wet OB; Art. 11 Btw-richtlijn 2006.



fiscale eenheid een oplossing kan vormen voor eerdergenoemde btw-problematiek.<sup>486</sup> Daarbij ga ik ook in op de grenzen van deze btw-faciliteit.

### 5.2.2 Doel, strekking en het belang van de fiscale eenheid

In de kern komt toepassing van het leerstuk van de fiscale eenheid neer op de vorming van een btw-groep. Daarbij kunnen twee of meer in dezelfde lidstaat gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor btw-doeleinden als één belastingplichtige worden aangemerkt.<sup>487</sup> De invulling van deze financiële, economische en organisatorische verwevenheden tussen meerdere personen worden verder uitgewerkt in onderdeel 5.2.3. In dit onderdeel bespreek ik de doel en strekking van de fiscale eenheid.

Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de fiscale eenheid blijkt dat deze faciliteit is ontstaan met de gedachte om de lidstaten de mogelijkheid te bieden, met het oog op administratieve vereenvoudiging en ter voorkoming van misbruik en fraude<sup>488</sup>, om belastingplichtigen die enkel vanuit de juridische vorm als zelfstandig kunnen worden aangemerkt niet als afzonderlijke belastingplichtigen te onderkennen.<sup>489</sup> Hieruit volgt dus dat belastingplichtigen die financieel, economisch en organisatorisch met elkaar verbonden zijn, voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar voortaan als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt.<sup>490</sup> Nauw met elkaar verbonden belastingplichtigen worden voor btw-doeleinden in één nieuwe belastingplichtige persoon samengebracht.<sup>491</sup>

De kern van de beoogde administratieve vereenvoudiging zit in het feit dat onderlinge transacties tussen de participanten van de fiscale eenheid non-existent zijn.<sup>492</sup> Leveringen en diensten tussen de participanten van een fiscale eenheid worden niet beschouwd als prestaties in het economische verkeer. Dat betekent dat onderlinge transacties in feite niet zichtbaar zijn voor de btw en niet in de btw-heffing vallen.<sup>493</sup> Daar enkel de fiscale eenheid als belastingplichtige kan worden aangemerkt, kan enkel de fiscale eenheid btw-aangifte doen.<sup>494</sup> Hieruit volgt dat veel btw-administratie bij de participanten van de fiscale eenheid wordt voorkomen.

Daarnaast bestaan financiële voordelen bij het gebruik van een fiscale eenheid, op het moment dat de onderliggende participanten btw-vrijgesteld presteren, terwijl de fiscale eenheid als geheel btw-belast presteert.<sup>495</sup> Deze participanten van de fiscale eenheid zouden als zelfstandig belastingplichtige btw in

---

<sup>486</sup> Zie hoofdstuk vier.

<sup>487</sup> Art. 7 lid 4 Wet OB; Art. 11 Btw-richtlijn 2006; EC, 2009, p. 2.

<sup>488</sup> Zie in dit kader uitgebreider: Van Doesum, A., van Kesteren, H. & van Norden, G.J. (2016). *Fundamentals of EU VAT LAW*. Wolters Kluwer. Onderdeel 2.6.2.

<sup>489</sup> EC, 2009, p. 3.

<sup>490</sup> De toelichting van de EC op het ontstaan van het richtlijnartikel stelt dat de fiscale eenheid als btw-groep bij fictie wordt gecreëerd, puur voor btw-doeleinden. De ontstane figuur van de fiscale eenheid krijgt voor btw-doeleinden voorrang boven rechtsvormen naar bijvoorbeeld het civiele of het vennootschapsrecht, waarbij iedere participant wel zijn eigen rechtsvorm behoudt. Toetreding tot de btw-groep leidt ertoe dat elke participant zich voor btw-doeleinden losmaakt van iedere andere rechtsvorm die op datzelfde moment bestaat, om deel uit te maken van een nieuwe afzonderlijke belastingplichtige, namelijk de btw-groep. Het ontstaan van de btw-groep is echter wel gebaseerd op de werkelijke financiële, economische en organisatorische verwevenheid van de participanten (zie hierover onderdeel 5.2.3).

<sup>491</sup> Als in: HvJ-EG 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20; EC, 2009, p. 3.

<sup>492</sup> Van Doesum, 2009, p. 159.

<sup>493</sup> Slooten et al, 2019, onderdeel 4.2.1.

<sup>494</sup> HvJ-EG 22 mei 2008, nr. C-162/07 (Ampliscentifica), V-N 2008/25.20, r.o. 19.

<sup>495</sup> Van Doesum et al, 2016, onderdeel 2.6.3.

rekening gebracht krijgen en vervolgens niet in aftrek kunnen brengen. Echter, bij het gebruik van een fiscale eenheid die btw-belast presteert, kan die btw wel in aftrek worden gebracht.<sup>496</sup>

Naast de voordelen voor de participanten kan ook de fiscus baat hebben bij het gebruik van de fiscale eenheid. Zo noemen Slooten et al de mede-aansprakelijkheid voor de betaling van de btw van de alle participanten van de fiscale eenheid, zoals neergelegd in de Invorderingswet, als voorbeeld.<sup>497</sup> Deze aansprakelijkheid loopt zelfs door na het verbreken van de fiscale eenheid, als gevolg van het niet meer voldoen aan de verwevenheden (zie hierna onderdeel 5.2.3), tot het moment dat de fiscus op de hoogte is gebracht over het einde van de fiscale eenheid.<sup>498</sup>

### 5.2.3 De drie verwevenheden

#### 5.2.3.1 Inleiding

Zoals eerder benoemd dienen meerdere *personen* financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden te zijn om de btw-groepoptie te kunnen toepassen.<sup>499</sup> Deze financiële, economische en organisatorische nauwe verbondenheid worden ook wel aangeduid als de verwevenheden. Meerdere personen zijn dusdanig met elkaar verweven dat in feite sprake is van één belastingplichtige. In dit onderdeel schets ik de vereisten voor het toepassen van de fiscale eenheid. Daarbij ga ik in op de invulling van de definitie van het begrip ‘personen’. Bovendien bespreek ik de drie verwevenheden van de fiscale eenheid. Met dit onderdeel wil ik scherp stellen onder welke voorwaarden onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden kunnen voldoen aan de toepassing van de fiscale eenheid. In onderdeel 5.2.4 ga ik in op welke wijze de fiscale eenheid als fiscale faciliteit een oplossing kan vormen voor de diverse btw-problematiek.

#### 5.2.3.2 Het begrip ‘personen’

Twee of meer in dezelfde lidstaat gevestigde personen die juridisch gezien zelfstandig zijn, maar financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, kunnen voor btw-doeleinden als één belastingplichtige worden aangemerkt.<sup>500</sup> De verschillende definities van de bepalingen omtrent de fiscale eenheid spreken over ‘personen’ die deel kunnen uitmaken van deze eenheid. Het is van belang om scherp te krijgen welke personen als zodanig kwalificeren; anders gezegd, wie deel uit kan maken van de fiscale eenheid. In dit onderdeel bespreek ik de invulling van dit begrip ‘personen’.

Binnen de fiscaliteit is in de regel sprake van een onderscheid tussen natuurlijke - en rechtspersonen. Daarbij kunnen beiden kwalificeren als btw-ondernemer (zie onderdeel 3.7.2). Ook voor de toepassing van de fiscale eenheid komen deze beide soorten personen in beeld. In eerste instantie was de EC van mening dat enkel personen die kwalificeren als btw-ondernemer deel konden nemen aan de fiscale

---

<sup>496</sup> Daarnaast zal een participant die door middel van leningen financieringen verstrekt aan andere participanten geen last hebben van de uitsluiting van de aftrek van voorbelasting die zonder het bestaan van die fiscale eenheid aan het verrichten van deze financieringsactiviteit zou zijn verbonden, naar: Slooten et al, 2019, onderdeel 4.2.1.

<sup>497</sup> Slooten et al, 2019, onderdeel 4.2.1.

<sup>498</sup> Slooten et al, 2019, onderdeel 4.2.4.2.

<sup>499</sup> Art. 7 lid 4 Wet OB.

<sup>500</sup> Art. 11 Btw-richtlijn 2006; EC, 2009, p. 2.

eenheid.<sup>501</sup> Echter, in de richtlijntekst wordt enkel gesproken over personen in de breedste zin van het woord, zonder dat zij per se btw-ondernemer dienen te zijn.<sup>502</sup> In verschillende inbreukprocedures van de EC over de implementatie van de bepalingen omtrent de fiscale eenheid is richting gegeven aan de invulling van dit begrip 'personen'. Ik bespreek de belangrijkste arresten van het HvJ-EU.<sup>503</sup>

Onder andere in het arrest *Commissie/Ierland*<sup>504</sup> en het arrest *Commissie/Nederland*<sup>505</sup>, beiden uit 2013, van het HvJ-EU is duidelijk geworden dat ook niet-belastingplichtigen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid.<sup>506</sup> De EC heeft in *Commissie/Ierland*-arrest betoogt dat het begrip 'personen' een strikte uitleg behoeft en dat het opnemen van niet-belastingplichtigen in een fiscale eenheid in strijd met de basisbeginselen van het gemeenschappelijk btw-stelsel zou zijn.<sup>507</sup> Het HvJ-EU stelt daarentegen dat niet uit de totstandkoming van de richtlijntekst en de doel en strekking van de bepalingen (zie onderdeel 5.2.2) volgt dat enkel btw-ondernemers in een fiscale eenheid kunnen deelnemen.<sup>508</sup> Het HvJ-EU gebruikt hierbij een grammaticale interpretatie van de richtlijntekst, die spreekt over 'personen' en niet over 'belastingplichtige personen'.<sup>509</sup> Daarnaast bestaan voldoende maatregelen om misbruik en fraude te bestrijden, mocht dat de intentie zijn om een niet-belastingplichtige persoon toe te voegen aan de fiscale eenheid.<sup>510</sup>

Ook in het *Commissie/Nederland*-arrest worden de rechtsoverwegingen uit voorgaande arrest bevestigd door het HvJ-EU, waarbij de EC wederom niet in het gelijk wordt gesteld.<sup>511</sup> In Nederland is de fiscale eenheid opgenomen in artikel 7 lid 4 van de Wet OB. Interessant genoeg staat daarin specifiek vermeldt dat enkel btw-ondernemers deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Dit is niet richtlijnconform. Echter, Nederland kent een beleidsbesluit, de holdingresolutie, waarin is opgenomen dat beleidsbepalende – en sturende houdstervenootschappen, als niet-ondernemer zijnde, toch kunnen worden opgenomen in de fiscale eenheid.<sup>512</sup> Naar de mening van de staatssecretaris vervullen deze houdstervenootschappen een wezenlijke economische functie binnen concernverband. Door de werking van dit beleidsbesluit concludeert het HvJ-EU dat de Nederlandse regeling op dit punt niet in strijd is met de Btw-richtlijn 2006.<sup>513</sup>

Terecht stelt de redactie V-N de vraag of hiermee ook andere niet-ondernemers deel uit kunnen maken van de fiscale eenheid in Nederland.<sup>514</sup> Dit blijkt namelijk niet duidelijk uit het *Commissie/Nederland* - arrest.<sup>515</sup> Wessels bepleit dat wel degelijk andere niet-ondernemers onderdeel van de fiscale eenheid kunnen vormen, naar de richtlijntekst.<sup>516</sup> Ook kan men steun vinden voor deze stellingname in het

---

<sup>501</sup> EC, 2009, p. 2.

<sup>502</sup> Art. 11 Btw-richtlijn 2006.

<sup>503</sup> In dit kader behandel ik niet het tevens interessante arrest: HvJ-EU 25 april 2013, C-480/10 (*Commissie/Zweden*), V-N 2013/24.15; HvJ-EU 25 april 2013, C-74/11 (*Commissie/Finland*).

<sup>504</sup> HvJ-EU 9 april 2013, C-85/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13.

<sup>505</sup> HvJ-EU 25 april 2013, C-65/11 (*Commissie/Nederland*), V-N 2013/24.14.

<sup>506</sup> Van Doesum et al, 2016, onderdeel 2.6.4.1; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 99.

<sup>507</sup> Er zou mogelijk een discrepantie tussen de btw-ontvangsten en btw-teruggave als gevolg van het opnemen van niet-belastingplichtigen in een fiscale eenheid kunnen ontstaan, aldus de EC; HvJ-EU 9 april 2013, C-85/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 21, 22 en 24.

<sup>508</sup> HvJ-EU 9 april 2013, C-85/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 47 en 48.

<sup>509</sup> HvJ-EU 9 april 2013, C-85/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 38 t/m 40.

<sup>510</sup> HvJ-EU 9 april 2013, C-85/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.13, r.o. 49.

<sup>511</sup> HvJ-EU 25 april 2013, C-65/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.14.

<sup>512</sup> Besluit staatssecretaris van Financien van 18 februari 1991, nr. VB91/347, V-N 1991/715.14.

<sup>513</sup> HvJ-EU 25 april 2013, C-65/11 (*Commissie/Nederland*), V-N 2013/24.14.

<sup>514</sup> HvJ-EU 25 april 2013, C-65/11 (*Commissie/Ierland*), V-N 2013/24.14, noot redactie V-N.

<sup>515</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 100.

<sup>516</sup> Wessels, J. (2013). *Iedereen in de fiscale eenheid btw?* MBB 2013/07/08-02. Onderdeel 2.1.

Larentia/Minerva-arrest uit 2015 van het HvJ-EU waarin is bepaald dat enkel bepaalde groepen personen van de fiscale eenheid kunnen worden uitgesloten als dat gebeurt om misbruik en fraude te voorkomen.<sup>517</sup> Van Hilten en Van Kesteren merken op dat uit dit arrest ook volgt dat het richtlijnartikel geen rechtstreekse werking toekomt.<sup>518</sup> De lidstaten moeten zelf invulling geven aan de criteria van de toepassing van de fiscale eenheid. Een lidstaat mag in feite dus de richtlijntekst ‘verkeerd’ omzetten in nationale wetgeving, zonder dat een belastingplichtige beroep zou kunnen doen op de richtlijntekst.<sup>519</sup> Hierdoor blijft onduidelijk of de Nederlandse wetstekst volledig in overeenstemming is met de Btw-richtlijn 2006, op het moment dat niet-ondernemers bij voorbaat worden uitgesloten van deelname van de fiscale eenheid. Ik ben persoonlijk van mening dat uit de totstandkoming en de doel en strekking van de fiscale eenheid volgt dat ook niet-ondernemers, die voldoen aan de verwevenheden van de fiscale eenheid, in de btw-groep zouden mogen worden opgenomen.

### 5.2.3.3 Eenheid in financieel opzicht

Twee of meer belastingplichtigen die nauw met elkaar verbonden zijn kunnen in aanmerking komen voor toepassing van de fiscale eenheid, waardoor in feite sprake is van één belastingplichtige. De verwevenheden staan centraal in dit onderdeel, maar ook in de volgende onderdelen 5.2.3.4 en onderdeel 5.2.3.5. In dit onderdeel bespreek ik de financiële verwevenheid.

In de richtlijntekst en de nationale wetteksten is geen invulling te vinden voor de verschillende verwevenheden.<sup>520</sup> De criteria van de verwevenheden zijn grotendeels ingevuld door (nationale) jurisprudentie en zogeheten *soft-law* van de EC.<sup>521</sup> Desondanks zijn de criteria die besloten liggen in de verwevenheden, naar de mening van Van Doesum et al, aan te merken als Unierecht.<sup>522</sup> De verwevenheden dienen zoveel mogelijk uniform te worden geïnterpreteerd en toegepast in de verschillende lidstaten. In de eerder aangehaalde mededeling van de EC uit 2009 is meer duidelijkheid gegeven over de invulling van de verwevenheden, naar de mening van de EC.<sup>523</sup>

Volgens een arrest van de HR uit 1989 en een mededeling van de EC houdt de financiële verwevenheid tussen twee of meer belastingplichtigen in dat één van de belastingplichtigen voor meer dan 50% deelneemt in het bedrijfskapitaal van een of meer van de andere belastingplichtigen, om te kunnen spreken van een eenheid in financieel opzicht.<sup>524</sup> Het doel hierbij is dat de ene belastingplichtige zeggenschap heeft over de bedrijfsvoering van de andere belastingplichtige. Ook wordt voldaan aan deze financiële verwevenheid wanneer de deelname in een of meerdere belastingplichtigen indirect is.<sup>525</sup>

Met een arrest van de HR uit 1990 rees de vraag in hoeverre lichamen zonder in aandelen verdeeld kapitaal, zoals stichtingen, kunnen voldoen aan het criterium van de financiële verwevenheid.<sup>526</sup> De

---

<sup>517</sup> HvJ-EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (Larentia/Minerva), V-N 2015/44.18.

<sup>518</sup> Als in: HR 11 september 2015, nr. 14/01003, V-N 2015/44.19.

<sup>519</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 101.

<sup>520</sup> Art. 7 lid 4 Wet OB; Art. 11 Btw-richtlijn 2006.

<sup>521</sup> Zie: Conclusie van A-G Van Hilten 29 juli 2008, nr. 43872, BNB 2009/232, punt 5.2.9 en 5.2.10.

<sup>522</sup> Van Doesum et al, 2016, p. 88.

<sup>523</sup> EC, 2009, p. 9.

<sup>524</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25068, BNB 1989/112, r.o. 4.5; EC, 2009, p. 9.; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 103.

<sup>525</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25068, BNB 1989/112, r.o. 4.5; Van Doesum et al, 2016, p. 88.

<sup>526</sup> Bij een lichaam met in aandelen verdeeld kapitaal is het namelijk eenvoudig te bepalen of sprake is van een financiële verwevenheid, als gevolg van de gekoppelde zeggenschap over de bedrijfsvoering aan het houden van aandelen. Echter, stichtingen en gelijksoortige organisaties hebben geen in aandelen verdeeld kapitaal.

HR overwoog dat 'de financiële positie en/of de financiële gedragingen van het ene lichaam *rechtstreeks afhankelijk moet zijn van dan wel rechtstreeks van invloed moet zijn op de financiële positie van het andere lichaam*'.<sup>527</sup> Reugebrink schrijft in zijn noot bij dit arrest dat deze vereiste van rechtstreekse financiële afhankelijkheid ertoe zou kunnen leiden dat stichtingen die via een koepelorganisatie worden gefinancierd geen fiscale eenheid kunnen vormen. Er is namelijk geen rechtstreekse financiële afhankelijkheid bij de ene stichting met betrekking tot de financiële positie van een andere stichting binnen dezelfde btw-groep, omdat beiden stichtingen gefinancierd worden vanuit een koepelorganisatie.<sup>528</sup> Oftewel, er zou geen sprake zijn van onderlinge financiële verwevenheid.

Pas in 2009 nuanceerde de HR de rechtsoverwegingen uit het arrest van 1990 door aan te geven dat het criterium van financiële verwevenheid niet strikter hoeft te worden toegepast op lichamen die geen in aandelen verdeeld kapitaal ten opzichte van aandelenvennootschappen.<sup>529</sup> In de onderhevige casus van twee stichtingen, waaronder een instelling voor hoger beroepsonderwijs, ligt de vraag voor of aan de vereiste van financiële verwevenheid wordt voldaan.<sup>530</sup> De onderwijsinstelling exploiteert deels haar onderwijsactiviteiten in een aparte stichting en verstrekt aan deze stichting de hiervoor benodigde financiële middelen. De onderwijsinstelling en de stichting voldoen aan de vereiste van financiële verwevenheid op het moment dat het lichaam een zekere mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam. Deze mate van zeggenschap bij de onderwijsinstelling in de stichting doet niet onder aan de mate van zeggenschap die een aandelenvennootschap heeft ingevolge zijn meerderheidspositie in een andere aandelenvennootschap. In beide gevallen kan worden voldaan aan de gewenste financiële verwevenheid.<sup>531</sup>

De vraag is echter welke vorm deze mate van zeggenschap tussen meerdere lichamen zonder in aandelen verdeeld kapitaal dient te hebben. Uit het arrest van de HR uit 2009 volgt dat de vorm niet per se uitmaakt. In deze casus had de onderwijsinstelling zeggenschap in de stichting doordat het de bevoegdheid had om meerdere bestuursleden te benoemen.<sup>532</sup> A-G Van Hilten stelt in haar conclusie bij deze zaak dat een sterke organisatorische zeggenschap van de ene rechtspersoon in de andere(n) ook impliceert dat men invloed, en daarmee verbondenheid, heeft op financieel gebied.<sup>533</sup> Daarnaast stelt zij dat bij onderlinge, complementaire prestaties financiële verwevenheid een gegeven lijkt te zijn. De stichting is hier afhankelijk van de onderwijsinstelling voor financiële middelen, om deels onderwijsactiviteiten te kunnen verrichten, dat maakt dat de onderlinge handelingen als complementair kunnen worden beschouwd.<sup>534</sup> Deze mate van afhankelijkheid op financieel gebied maakt dat financiële verwevenheid bestaat.

Ik ben het met Van Hilten eens dat uit de verschillende gewezen arresten van de HR lijkt te volgen dat de vereiste van financiële verwevenheid meer overlap heeft gaan vertonen met de vereiste van organisatorische verwevenheid (zie hierna in onderdeel 5.2.3.4). Dat de financiële verwevenheid als gegeven volgt uit de zeggenschap van een lichaam in een of meerdere andere lichamen raakt de wijze

---

<sup>527</sup> HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, r.o 4.3.

<sup>528</sup> HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241, noot Reugebrink.

<sup>529</sup> HR 26 juni 2009, nr. 43.872, NTFR 2009/1558.

<sup>530</sup> HR 26 juni 2009, nr. 43.872, BtwBrief 2009/63N.

<sup>531</sup> Slooten et al, 2019, onderdeel 4.2.3.2.

<sup>532</sup> HR 26 juni 2009, nr. 43.872, BNB 2009/232, r.o. 4.1.

<sup>533</sup> Conclusie van A-G Van Hilten 29 juli 2008, nr. 43872, BNB 2009/232, punt 5.3.17.

<sup>534</sup> Conclusie van A-G Van Hilten 29 juli 2008, nr. 43872, BNB 2009/232, punt 5.3.17.

van inrichting van de organisatorische structuur tussen meerdere lichamen. Dit bevestigt dat de verschillende verwevenheden altijd in samenhang moeten worden beoordeeld.<sup>535</sup>

#### 5.2.3.4 Eenheid in organisatorisch opzicht

De tweede verwevenheid binnen het kader van de fiscale eenheid is de organisatorische verwevenheid. De kern van deze verwevenheid ligt in het feit dat sprake is van eenheid van bestuur tussen de verschillende lichamen binnen de fiscale eenheid. De verschillende lichamen zijn in feite tot op zeker hoogte ondergeschikt aan één feitelijke leiding.<sup>536</sup> Dit wordt vaak vormgegeven doordat bestuursfuncties door eenzelfde, dan wel eenzelfde groep van personen, worden bezet.<sup>537</sup> Dit kan op verschillende niveaus plaatsvinden, bijvoorbeeld binnen een directie, raad van commissarissen of een raad van bestuur.<sup>538</sup>

In verschillende arresten in de hier beschreven organisatorische verwevenheid aan bod gekomen, in het totaaloverzicht van alle verwevenheden.<sup>539</sup> Deze organisatorische verwevenheid leidt niet vaak tot problemen. Zoals ik in onderdeel 5.2.3.3 heb benoemd komt de organisatorische verwevenheid vaak als geïntegreerd onderdeel van de financiële verwevenheid voor bij de beoordeling van de criteria van de fiscale eenheid. Derhalve acht ik deze organisatorische verwevenheid hiermee voldoende te hebben behandeld.

#### 5.2.3.5 Eenheid in economisch opzicht

De derde, en laatste, vereiste verwevenheid voor toepassing van de fiscale eenheid is de economische verwevenheid. Reeds sinds 1989 heeft de HR duidelijk gemaakt dat hieraan voldaan wordt in twee gevallen.<sup>540</sup> Allereerst kan sprake zijn van economische verwevenheid wanneer de groepsleden zich richten op eenzelfde, economisch doel.<sup>541</sup> Daarbij kan men denken aan het verrichten van prestaties door de verschillende groepsleden aan een (potentieel) dezelfde klantenkring.<sup>542</sup> Van Hilten en Van Kesteren stellen dat nog onduidelijk is wanneer klantenkringen van de verschillende groepsleden aan elkaar gelijkgesteld kunnen worden. Naar hun mening dient dit naar maatschappelijke opvattingen uitgelegd te worden.<sup>543</sup> Desalniettemin is het bedienen van eenzelfde (potentiële) klantenkring slechts een voorbeeld. Uit een arrest van de HR uit 1991, met een noot van Bijl, kan worden opgemaakt dat in veel meer situaties sprake kan zijn van het nastreven van eenzelfde economisch doel.<sup>544</sup>

---

<sup>535</sup> Conclusie van A-G Van Hilten 29 juli 2008, nr. 43872, BNB 2009/232, punt 5.3.17 en 5.3.18; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 104.

<sup>536</sup> EC, 2009, p. 9; HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

<sup>537</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 104; Zie ook als voorbeeld de casus van HR 26 juni 2009, nr. 43.872, BNB 2009/232.

<sup>538</sup> Rookmakers-Penners, T.K.M. in, *Cursus Belastingrecht OB.2.1.6.1.f4*. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 28 oktober 2020.

<sup>539</sup> Zie bijvoorbeeld: HR 22 februari 1989, nr. 24 101, BNB 1988/145; HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

<sup>540</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

<sup>541</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

<sup>542</sup> HR 10 maart 1993, nr. 27 845, BNB 1993/157.

<sup>543</sup> Als voorbeeld noemen zijn de slager en de postzegelhandelaar die naar maatschappelijke maatstaven niet eenzelfde klantenkring zullen bedienen; Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 105.

<sup>544</sup> HR 21 augustus 1991, nr. 26 928, BNB 1991/270, FED 1992/95, noot Bijl.

In de tweede plaats stelt de HR dat voldaan kan worden aan de economische verwevenheid op het moment dat een van de groepsleden activiteiten in hoofdzaak ten behoeve van een van de andere groepsleden uitoefent.<sup>545</sup>

Persoonlijk denk ik dat de twee varianten voor het sprake zijn van economische verwevenheid, volgend uit het arrest van de HR uit 1989<sup>546</sup>, door verdere invulling van jurisprudentie door de jaren heen meer overlap hebben gaan vertonen. Zo kunnen groepsleden eenzelfde economisch doel nastreven op het moment dat één van de groepsleden ten behoeve van de andere groepsleden prestaties verricht. Een groepslid verricht daarenboven meestal enkel prestaties ten behoeve van een ander groepslid, wanneer het eenzelfde economisch doel nastreeft. De prestaties van het ene groepslid zijn geënt op het ondersteunen van de hoofdprestaties, verricht door een ander groepslid. Al met al denk ik dat beide varianten uit het arrest van de HR uit 1989<sup>547</sup> in samenhang beoordeeld moeten worden. Het bedienen van eenzelfde klantenkring, als voorbeeld genoemd door de HR<sup>548</sup>, kan een indicatie vormen voor het nastreven van eenzelfde economisch doel, maar zou mijns inziens nooit een materiële voorwaarde moeten zijn bij de beoordeling van de economische verwevenheid.

Volgens Van Hilten en Van Kesteren heeft deze verwevenheid de meeste moeilijkheden opgeleverd in de jurisprudentie, vanwege de vaagheid ervan.<sup>549</sup> Uit *soft-law* van de EC kan worden opgemaakt dat wordt voldaan aan de economische verwevenheid op het moment dat sprake is van eenzelfde soort hoofdactiviteit van alle groepsleden, complementariteit tussen de activiteiten van de verschillende groepsleden of de situatie waarin een groepslid activiteiten verricht die volledig of in sterke mate tot voordeel strekken van de andere groepsleden.<sup>550</sup> Ik ben van mening dat de formulering van de EC redelijk binnen het gestelde kader van de HR valt.

In 2013 volgt wederom een arrest van de HR met betrekking tot de economische verwevenheid in het kader van een fiscale eenheid.<sup>551</sup> In dit arrest wordt duidelijk dat de economische verwevenheid tussen lichamen ook verondersteld kan worden bij het aanwezig zijn van niet-verwaarloosbare onderlinge economische betrekkingen. Indien reeds de financiële - en organisatorische verwevenheid is vastgesteld, kan de economische verwevenheid in zo een situatie worden verondersteld.<sup>552</sup> Met dit arrest vult de HR naar mijn mening verder in op welke wijze een groepslid ten behoeve van een ander groepslid prestaties verricht. Door te duiden dat deze onderlinge prestaties van niet-verwaarloosbare grootte moeten zijn, wordt een meer hanteerbaar criterium geschapen. De eerdere stellingname, in het arrest van de HR uit 1989<sup>553</sup>, dat een lichaam *in hoofdzaak* ten behoeve van een ander lichaam moet presteren, wordt hiermee genuanceerd.<sup>554</sup> Echter, ik ben het met Hummel eens dat de invulling van het begrip 'niet verwaarloosbaar' in dit kader nieuwe vragen oproept.<sup>555</sup> Het arrest biedt wel meer mogelijkheden om aan de economische verwevenheid te voldoen.

---

<sup>545</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

<sup>546</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

<sup>547</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

<sup>548</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

<sup>549</sup> Van Hilten & van Kesteren, 2020, p. 105.

<sup>550</sup> EC, 2009, p. 9.

<sup>551</sup> HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7.

<sup>552</sup> In de onderhevige casus verricht een houdstermaatschappij managementdiensten aan haar werkmaatschappijen, waarmee een substantieel deel van de omzet wordt behaald. Dit maakt dat de onderlinge economische betrekkingen niet-verwaarloosbaar zijn en wordt voldaan aan de economische verwevenheid; HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7, r.o. 3.4.

<sup>553</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112, r.o. 4.5.

<sup>554</sup> HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7, noot Hummel, punt 3.

<sup>555</sup> HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7, noot Hummel, punt 5.

In 2019 geeft de HR opvolging aan deze materie met een tweetal samenhangende arresten.<sup>556</sup> Het gaat over de eventuele aanwezigheid van economische verwevenheid tussen meerdere lichamen, voor de toepassing van de fiscale eenheid.<sup>557</sup> Het zijn erg interessante arresten; in de eerste plaats vanwege de nieuwe inzichten die zijn ontstaan voor de invulling van de eerdergenoemde 'niet-verwaarloosbare onderlinge economische betrekkingen'<sup>558</sup>. In de tweede plaats zijn deze arresten zeer relevant voor deze masterscriptie, omdat een onderwijsinstelling en een gelieerde vennootschap in deze arresten centraal staan. Ik bespreek achtereenvolgens beide casussen en de daaruit volgende rechtsregels.

In arrest 18/01450 van de HR verzorgt onderwijsinstelling X via een stichting aan haar leerlingen basisonderwijs en aan derden onderwijsondersteunende activiteiten, zoals de detachering van onderwijspersoneel en de verhuur van ruimten.<sup>559</sup> Onderwijsinstelling X heeft dochtervennootschap A opgericht die zelfstandig onderwijzend- en onderwijsondersteunend personeel in dienst heeft en bezit 70% van de aandelen in deze vennootschap.<sup>560</sup> Deze dochtervennootschap A verzorgt tegen vergoeding de detachering van onderwijspersoneel aan andere onderwijsinstellingen, die in een samenwerkingsverband zitten met onderwijsinstelling X, en ook deels aandeelhouder van de dochtervennootschap zijn.<sup>561</sup> Dochtervennootschap A behaalt 27,2% van haar omzet met detacheringsprestaties aan onderwijsinstelling X.<sup>562</sup> Tussen de verschillende partijen is niet in geding dat sprake is van financiële en organisatorische verwevenheid voor een eventuele toepassing van een fiscale eenheid tussen onderwijsinstelling X en dochtervennootschap A.

Het hof heeft in eerdere aanleg geoordeeld dat de lichamen niet in voldoende mate met elkaar verweven zijn. Er wordt niet voldaan aan de economische verwevenheid, omdat niet kan worden gezegd dat de activiteiten van onderwijsinstelling X en dochtervennootschap A uiteindelijk in hoofdzaak gericht zijn op het nastreven van eenzelfde economisch doel, in de zin dat zij een gemeenschappelijke klantenkring bedienen. Het hof baseert deze stelling op het feit dat enkel 27,2% van de omzet van dochtervennootschap A wordt behaald met prestaties aan onderwijsinstelling X.<sup>563</sup>

De HR oordeelt dat wel sprake is van voldoende economische verwevenheid tussen de betrokken lichamen.<sup>564</sup> Op basis van het eerdergenoemde arrest uit 2013 van de HR wordt besloten dat de onderlinge, economische betrekkingen tussen beiden kwalificeren als niet-verwaarloosbaar.<sup>565</sup> Het is niet van belang dat de prestaties van dochtervennootschap A grotendeels zijn gericht op derden. De mate waarin dochtervennootschap A presteert jegens onderwijsinstelling X is voldoende om te kunnen spreken van niet-verwaarloosbare, wederzijdse economische betrekkingen. Daarnaast bevestigt de HR dat de drie verwevenheden altijd in samenhang beoordeeld moeten worden. Dit maakt dat in deze casus voldoende sprake is van economische verwevenheid.

Naar de mening van Bijl is het een goede zaak dat de HR de richting kiest waarin alle verwevenheden in totaliteit moeten worden gezien voor toepassing van de fiscale eenheid. Volgens hem doet dit recht

---

<sup>556</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134; HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135.

<sup>557</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135.

<sup>558</sup> Zoals in: HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7.

<sup>559</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.1.1.

<sup>560</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.1.3.

<sup>561</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.1.2 en 2.1.3.

<sup>562</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.1.4.

<sup>563</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.2.

<sup>564</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.6.

<sup>565</sup> HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7; HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, r.o. 2.4.2.



aan de doel en strekking, waarbij centraal staat dat een groepslid 'die wordt beheerst door een ander met die ander wordt vereenzelvigd'.<sup>566</sup>

Vervolgens geeft het arrest nr. 17/03702 van de HR de casus van een stichting die een groot aantal verschillende onderwijsinstellingen exploiteert en daarnaast verschillende activiteiten tegen vergoeding verricht, zoals de uitbating van kantines in diezelfde onderwijsinstellingen.<sup>567</sup> De stichting heeft een dochtervennootschap opgericht, waarvan het enig aandeelhouder en bestuurder is.<sup>568</sup> Die dochtervennootschap is verantwoordelijk voor schoonmaakwerkzaamheden en andere facilitaire werkzaamheden in de verschillende onderwijsinstellingen, onder de paraplu van de stichting.<sup>569</sup> In geschil is of voldaan wordt aan de economische verwevenheid tussen de stichting en de dochtervennootschap. De inspecteur betoogt namelijk dat geen fiscale eenheid kan bestaan tussen de stichting die vrijwel uitsluitend niet-economische (onderwijs)prestaties verricht (zie onderdeel 4.2.2) en de dochtervennootschap die (nagenoeg) uitsluitend schoonmaakprestaties verricht ten behoeve van de niet-economische (onderwijs)activiteiten van de stichting. Het vormen van een fiscale eenheid zou ertoe leiden dat de eenheid als geheel zeer beperkt belastingplichtig is, omdat deze nauwelijks economische handelingen verricht.<sup>570</sup> De schoonmaakwerkzaamheden tussen de stichting en de dochtervennootschap zijn binnen een fiscale eenheid namelijk non-existent, waardoor de aanwezigheid van de economische verwevenheid eigenlijk gestoeld is op het verrichten van enkele (economische) nevenactiviteiten. De inspecteur stelt dat dit niet voldoende zou moeten zijn voor de economische verwevenheid. Bijl geeft in zijn noot bij dit arrest aan dat daarmee in feite gesteld kan worden dat de fiscale eenheid eerder als consument aangemerkt zou worden dan als btw-ondernemer.<sup>571</sup>

De HR is stellig in haar uitspraak bij dit arrest.<sup>572</sup> Economische verwevenheid kan bestaan wanneer een lichaam ten behoeve van een ander lichaam activiteiten uitoefent.<sup>573</sup> Ook prestaties die een ondernemer aan een andere ondernemer verricht en die dienstbaar zijn aan niet-economische activiteiten van die andere ondernemer moeten worden meegenomen bij de beoordeling of sprake is van economische verwevenheid.<sup>574</sup> Er zijn geen grenzen aan de mate waarin een lichaam niet-economische activiteiten verricht om te kunnen spreken van economische verwevenheid, zolang uiteindelijk in enige mate sprake is van de verrichting van economische activiteiten.<sup>575</sup> Het feit dat de dochtervennootschap schoonmaakwerkzaamheden ten behoeve van de stichting verricht, terwijl die stichting maar marginaal economische activiteiten verricht, is niet relevant voor de aanwezigheid van de economische verwevenheid.

Redactie V-N zet haar vraagtekens bij de eventuele gevolgen van deze uitkomst.<sup>576</sup> In onderdeel 5.2.3.2 heb ik uitgewerkt dat ook niet-belastingplichtigen onderdeel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. Redactie V-N stelt dat als gevolg van het arrest 17/03702 van de HR een opmerkelijke situatie kan ontstaan, indien de stichting in het onderhevige arrest uitsluitend niet-economische activiteiten, dus onderwijsactiviteiten, zou verrichten. De fiscale eenheid zou dan als geheel niet-economische

---

<sup>566</sup> HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135, noot Bijl, punt 5.

<sup>567</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 2.2.

<sup>568</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 2.3.

<sup>569</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 2.1.

<sup>570</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 3.1.

<sup>571</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, noot Bijl, punt 2.

<sup>572</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 3.2.1.

<sup>573</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 3.2.2.

<sup>574</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, r.o. 3.2.1.

<sup>575</sup> Naar: HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, noot Bijl, punt 6.

<sup>576</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/33.14, noot redactie V-N.

prestaties richting derden verrichten, en in feite niet kwalificeren als belastingplichtige.<sup>577</sup> Dit zou volstrekt tegen het karakter van de btw ingaan. De redactie besluit met de opmerking dat hieruit volgt dat de fiscale eenheid wel enige vorm van economische activiteit moet verrichten. Bij daarentegen stelt dat het uitsluiten van een fiscale eenheid zonder uitgaande economische activiteiten van deze faciliteit eventueel in zou gaan tegen het neutraliteitsbeginsel.<sup>578</sup>

Persoonlijk denk ik dat een fiscale eenheid altijd in meer of mindere mate een vorm van economische activiteiten moet verrichten, zoals ook betoogd door de redactie V-N.<sup>579</sup> Uit het arrest van de HR uit 1989<sup>580</sup> volgt dat economische verwevenheid tussen lichamen bestaat bij het nastreven van eenzelfde economisch doel. Naar mijns inziens wordt geen economisch doel nagestreefd op het moment dat de fiscale eenheid als geheel geen economische activiteiten, maar enkel niet-economische activiteiten, verricht. Er moet sprake zijn van een mate van economische activiteit om economische verwevenheid te kunnen vaststellen. Daarentegen kan ik mij wel vinden in de uitkomst van het arrest van de HR uit 2019<sup>581</sup>, waarmee wordt gesteld dat geen grens bestaat aan de grootte van deze (niet-)economische activiteiten binnen het kader van de onderneming.

## 5.2.4 De fiscale eenheid als oplossing voor?

### 5.2.4.1 Inleiding

Wanneer twee of meer personen financieel, organisatorisch en economisch verweven zijn, kunnen zij voor btw-doeleinden worden aangemerkt als één belastingplichtige in een fiscale eenheid. In onderdeel 5.2.3 heb ik uitgewerkt op onder welke voorwaarden een persoon kan voldoen aan de verschillende criteria van de fiscale eenheid, met daarbij in het speciaal aandacht voor de verschillende verwevenheden, in samenhang met relevante jurisprudentie. In dit onderdeel zal ik analyseren in hoeverre de fiscale eenheid als faciliteit een oplossing kan vormen voor de verschillende btw-problematiek. Door te verwijzen naar de verschillende btw-problemen, zoals beschreven in hoofdstuk vier, zal ik uitwerken of, en zo ja op welke wijze, de fiscale eenheid een optimale besteding van onderwijsmiddelen kan bewerkstelligen voor samenwerkingsverbanden in het wettelijk onderwijs.

### 5.2.4.2 Btw-ondernemerschap

Een van de startpunten voor de heffing van btw is de kwalificatie van een persoon als btw-ondernemer. In hoofdstuk vier heb ik uitgebreid stilgestaan bij de eventuele kwalificatie als btw-ondernemer van onderwijsinstellingen in het basis- en voortgezet onderwijs (zie onderdeel 4.2.2.1), onderwijsinstellingen in het MBO, VAVO en hoger onderwijs (zie onderdeel 4.2.2.2), samenwerkingsverbanden in het algemeen (zie onderdeel 4.2.3) en samenwerkingsverbanden in het onderwijs (zie onderdeel 4.2.4). Daarbij heb ik de haken en ogen besproken van (het ontbreken van) de kwalificatie van een onderwijsinstelling, dan wel een samenwerkingsverband in het onderwijs, als zodanig als btw-ondernemer. In dit onderdeel bespreek ik op welke wijze de faciliteit van de fiscale eenheid hiervoor een oplossing kan vormen. Het is echter erg afhankelijk van de invulling van de prestaties van het samenwerkingsverband om te bepalen of het wenselijk is dat het

---

<sup>577</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/33.14, noot redactie V-N.

<sup>578</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, noot Bijl, punt 6.

<sup>579</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, V-N 2019/33.14, noot redactie V-N.

<sup>580</sup> HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

<sup>581</sup> HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134.

samenwerkingsverband eventueel als feitelijk maatschappelijk zelfstandige entiteit of als btw-ondernemer kwalificeert en vervolgens of sprake kan zijn van een fiscale eenheid.

Allereerst wil ik helder stellen welke btw-problematiek getracht wordt te voorkomen. Eerder heb ik besproken dat de btw werkt als kostprijsverhogende heffing op prestaties van een btw-ondernemer aan een onderwijsinstelling die btw-vrijgestelde prestaties verricht.<sup>582</sup> In beginsel zijn de prestaties van onderwijsinstellingen vrijgesteld van btw. Corresponderend met de vrijgestelde prestaties is geen aftrek van voorbelasting mogelijk voor deze prestaties. De faciliteit van de fiscale eenheid komt op verschillende manieren in beeld als oplossing voor btw-problematiek rondom de kwalificatie van een samenwerkingsverband in het onderwijs als btw-ondernemer. Ik onderscheid twee mogelijke situaties.

De eerste situatie beslaat het samenwerkingsverband dat uitsluitend gericht is op het verrichten van (btw-vrijgestelde) onderwijsactiviteiten, waarbij deze onderwijsactiviteiten de uitgaande prestaties vormen van de eventuele fiscale eenheid. Hierbij schets ik het volgende voorbeeld. Twee onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs richten een samenwerkingsverband op dat feitelijk maatschappelijk zelfstandig is en tevens als btw-ondernemer kwalificeert. Vanuit het samenwerkingsverband worden onderwijsactiviteiten verricht aan studenten.<sup>583</sup> De twee onderwijsinstellingen uit het hoger onderwijs verrichten prestaties aan het samenwerkingsverband, naast de eigen onderwijsactiviteiten van de twee onderwijsinstellingen aan studenten. Het samenwerkingsverband neemt allerlei prestaties af bij de twee onderwijsinstellingen om haar eigen onderwijsactiviteiten te kunnen verrichten. Daarbij kan men denken aan het inlenen van ondersteunend, niet-onderwijspersoneel van de twee onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs.<sup>584</sup>

Zonder fiscale eenheid tussen het samenwerkingsverband en de twee onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs zou elke prestatie van een van de onderwijsinstellingen aan het samenwerkingsverband in beginsel onder de heffing van de btw vallen. Daar het samenwerkingsverband prestaties afneemt die met btw zijn vermeerderd, terwijl het zelf btw-vrijgestelde prestaties verricht, is geen recht op aftrek voor deze prestaties mogelijk. Dit resulteert in een btw-kostenpost voor elke verrichte transactie in het kader van de samenwerking. De fiscale eenheid tussen de twee onderwijsinstellingen en het samenwerkingsverband zorgt ervoor dat onderlinge prestaties non-existent zijn en btw-heffing op onderlinge prestaties verleden tijd is. Hierdoor werkt de fiscale eenheid voor dit samenwerkingsverband kostenbesparend.

Aandachtspunten in deze situatie zijn het feit dat de twee onderwijsinstellingen moeten voldoen aan de verwevenheden van de fiscale eenheid. Daarbij moet men zorgen voor een voldoende mate van zeggenschap in het (financieel) beleid van het samenwerkingsverband voor de twee onderwijsinstellingen, om te voldoen aan de organisatorische- en financiële verwevenheden.<sup>585</sup> Ook dient men eenzelfde economisch doel na te streven, zoals het bedienen van eenzelfde groep studenten in het hoger onderwijs. Ook kan sprake zijn van het verrichten van prestaties door de twee

---

<sup>582</sup> In onderdeel 4.2.2.1 heb ik beschreven dat basis- en middelbare scholen geen btw-ondernemer zijn voor hun onderwijsactiviteiten. In onderdeel 4.2.2.2 is duidelijk geworden dat onderwijsinstellingen die les- of collegegeld ontvangen voor hun onderwijsprestaties, voor dat deel op de totale omzet wel btw-ondernemer zijn voor hun onderwijsprestaties. Daarnaast, elke onderwijsinstelling kan als btw-ondernemer kwalificeren voor overige economische activiteiten.

<sup>583</sup> Uit onderdeel 4.2.2 volgt dat de les- of cursusgelden de vergoeding vormen voor de onderwijsactiviteiten, waardoor deze onderwijsactiviteiten onder bezwarende titel worden verricht.

<sup>584</sup> Er is geen sprake van de inlening van onderwijspersoneel, waardoor deze prestaties niet als nauw samenhangende met het onderwijs gezien worden. Derhalve is hierop geen btw-vrijstelling van toepassing. Zie ook onderdeel 4.3.3.

<sup>585</sup> Zie: HR 26 juni 2009, nr. 43.872, NTFR 2009/1558.

onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs ten behoeve van de economische activiteiten van het samenwerkingsverband.<sup>586</sup>

De tweede situatie is het geval waarin een samenwerkingsverband in het onderwijs ontstaat ter ondersteuning van onderwijsactiviteiten van de in het samenwerkingsverband participerende onderwijsinstellingen. Een voorbeeld hierbij is een groep basisscholen die deelnemen in een samenwerkingsverband dat kwalificeert als feitelijk maatschappelijk zelfstandig en als btw-ondernemer. De werkzaamheden van het samenwerkingsverband zijn niet-educatieve, ondersteunende activiteiten, zoals ICT- of administratieve werkzaamheden. Voor elk van de in het samenwerkingsverband participerende basisschool verricht het samenwerkingsverband deze ondersteunende werkzaamheden die aan hen in rekening worden gebracht. Het verrichten van deze prestaties valt in beginsel niet onder de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs, waardoor de prestaties onder de heffing van btw vallen. Elke prestatie die het samenwerkingsverband dan aan haar participanten verricht is belast met btw.

De vorming van een fiscale eenheid kan ook hier een uitkomst zijn. Onderlinge prestaties zijn binnen een fiscale eenheid namelijk non-existent. Derhalve is geen sprake van btw-heffing over deze onderlinge prestaties. De fiscale eenheid leidt tot het wegvallen van de btw als extra kostenpost op onderlinge samenwerking. Hierdoor blijven meer onderwijsmiddelen over voor de daadwerkelijke onderwijsactiviteiten.

Belangrijk is te vermelden dat uit bovenstaande situaties blijkt dat de kwalificatie van een samenwerkingsverband als feitelijk maatschappelijk zelfstandig cruciaal is voor de uitwerking van de fiscale eenheid. Wanneer een samenwerkingsverband namelijk niet feitelijk maatschappelijk zelfstandig is kan het ook geen *persoon*<sup>587</sup> vormen voor de toepassing van de fiscale eenheid. In dat geval is een samenwerkingsverband altijd een onderdeel van de in het samenwerkingsverband participerende onderwijsinstellingen en geen aparte entiteit. Een fiscale eenheid vormen is dan niet mogelijk en geen oplossing.

Afhankelijk van het soort prestaties dat door het samenwerkingsverband worden verricht, btw-vrijgestelde- of belaste prestaties, kan het handig zijn om het samenwerkingsverband wel of niet als aparte entiteit te laten kwalificeren. Een samenwerkingsverband dat btw-vrijgestelde prestaties verricht en daarbij btw in rekening gebracht krijgt van een participant of nauw verweven lichaam wil opgenomen worden in een fiscale eenheid. Het samenwerkingsverband heeft namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting. Door het vormen van een fiscale eenheid zal op de onderlinge prestaties geen btw in rekening gebracht worden; dit is kostenbesparend. Daarentegen, een samenwerkingsverband dat btw-belaste prestaties verricht, bijvoorbeeld de eerdergenoemde facilitaire werkzaamheden ten behoeve van btw-vrijgestelde onderwijsactiviteiten, wil juist niet in een fiscale eenheid opgenomen worden. De fiscale eenheid zal dan als geheel hoofzakelijk btw-vrijgestelde onderwijsactiviteiten verrichten. Het samenwerkingsverband in deze fiscale eenheid zal op basis van pro-rata haar aftrek van voorbelasting kunnen realiseren. Overigens kan ook voorkomen dat een lichaam in onderlinge verhoudingen presteert aan een eigen onderdeel; ook dan hoeft geen btw in rekening gebracht te worden.

Uiteindelijk ligt het bij de toepassing van de fiscale eenheid aan de daadwerkelijke inrichting van de organisatiestructuur tussen de participanten en het samenwerkingsverband. Afhankelijk van de werkzaamheden van het samenwerkingsverband kan worden bepaald of de toepassing van een fiscale

---

<sup>586</sup> Zie: HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134.

<sup>587</sup> Zie onderdeel 5.2.3.2.

eenheid voordelig is. Onderwijsinstellingen kunnen hun organisatiestructuur dusdanig inrichten dat een samenwerkingsverband wel of niet feitelijk maatschappelijk zelfstandig, en uiteindelijk ook eventueel btw-ondernemer, is. Door de wijze van financiering of het bestuur dusdanig in te richten, kan gestuurd worden op deze eventuele kwalificaties. Zelfs voor de toepassing van de fiscale eenheid kan men sturen op het eventueel voldoen aan de verwevenheden.<sup>588</sup>

Tenslotte moet ik ook benoemen dat de toepassing van de fiscale eenheid een nadeel kan vormen voor een samenwerkingsverband op het gebied van de Invorderingswet. Binnen de fiscale eenheid is men namelijk aansprakelijk voor elkaars belastingschulden.<sup>589</sup>

#### 5.2.4.3 Btw-vrijstelling: nauw samenhangende prestaties en detachering van onderwijspersoneel

In hoofdstuk vier zijn de verschillende concepten rondom de toepassing van de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs aan bod gekomen. Belangrijke concepten zijn de nauw met het onderwijs samenhangende prestaties, waaronder de detachering van onderwijspersoneel.<sup>590</sup> In dit onderdeel bespreek ik in hoeverre de faciliteit van de fiscale eenheid een oplossing kan vormen voor de btw-problematiek rondom de kwalificatie van een prestatie als nauw met het onderwijs samenhangend.

In het kader van de nauw samenhangende prestaties dient men naar mijn mening een onderscheid te maken tussen twee soorten prestaties, namelijk de interne prestaties en de externe prestaties. Interne prestaties zijn de prestaties die in een samenwerkingsverband tussen onderwijsinstellingen plaatsvinden in onderlinge verhoudingen. Daarbij kan men wederom denken aan ondersteunende administratieve prestaties die intern worden uitgewisseld. Externe prestaties zijn prestaties waarbij de 'eindprestatie' wordt verricht richting derden. In het geval van een onderwijsinstelling gaat het dan om de verrichting van de daadwerkelijke onderwijsprestaties.

Naar mijn mening kan een onderwijsinstelling of samenwerkingsverband in het onderwijs vooral bij interne prestaties sterk overwegen om de fiscale eenheid in te voeren. De reden daarvoor ligt daarentegen in de uitvoerige criteria die gelden voor de kwalificatie van een prestatie als nauw met het onderwijs samenhangend. De vele, vrij specifieke en voor discussie vatbare, voorwaarden maken dat het een uitdaging kan zijn voor onderwijsinstellingen om te betogen dat een bepaalde prestatie nauw samenhangend met het onderwijs is. Door de werking van de fiscale eenheid vallen onderlinge prestaties tussen de verschillende groepsleden buiten de heffing van de btw. Doordat deze prestaties non-existent zijn, is de aanmerking van deze prestaties als eventueel nauw met het onderwijs samenhangend niet meer aan de orde. De fiscale eenheid voorkomt hierin bij onderwijsinstellingen dat nagegaan en betoogd moet worden of een prestatie onontbeerlijk is voor hun uitgaande, externe prestaties, of zonder de prestatie niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van de door de btw-ondernemer verstrekte hoofdzakelijke onderwijsprestaties, of in concurrentie wordt getreden met andere btw-ondernemers en of de prestatie niet hoofdzakelijk gericht is op het verkrijgen van extra opbrengsten.<sup>591</sup> De fiscale eenheid zorgt in deze situaties sterk voor vereenvoudiging van de administratieve lasten bij onderlinge prestaties van onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden. De faciliteit draagt bij aan de inwendige neutraliteit (zie onderdeel 3.4). Uiteindelijk is het gevolg van toepassing van de fiscale eenheid bij deze situaties dat geen btw in rekening hoeft te worden gebracht op onderlinge prestaties, hetgeen ook beoogd wordt met de

---

<sup>588</sup> Zie in dit kader de voorwaarden als in onderdeel 5.2.3.

<sup>589</sup> Art. 43 Invorderingswet 1990.

<sup>590</sup> Ik heb uitgewerkt dat veel verschillende criteria bestaan voor de kwalificatie van een prestatie als nauw met het onderwijs samenhangend, zie onderdeel 4.3.2.

<sup>591</sup> Zoals de voorwaarden zijn naar het Horizon-College arrest van het HvJ.

kwalificatie van een prestatie als nauw met het onderwijs samenhangend. Daarentegen geeft de fiscale eenheid vooraf meer duidelijkheid dan het geval is bij nauw met het onderwijs samenhangende prestaties, gezien de uitvoerige criteria voor toepassing hiervan.

Daarentegen ben ik van mening dat de fiscale eenheid niet per se aantrekkelijk is met betrekking tot de detachering van onderwijspersoneel in onderlinge verhoudingen. In onderdeel 4.3.3 heb ik uitgewerkt dat de detachering van onderwijspersoneel ook aan de Horizon College-criteria<sup>592</sup> moeten voldoen, om te kunnen spreken van detachering als nauw met het onderwijs samenhangende prestatie. Daarnaast maakte ik in onderdeel 4.3.5 duidelijk dat de staatssecretaris deze criteria heeft vastgelegd in beleidsbesluiten en een aantal richtsnoeren heeft gegeven voor onderwijsinstellingen om hun detacheringsprestaties te laten kwalificeren als nauw met het onderwijs samenhangend. Ondanks dat nog een aantal vraagtekens blijven staan rondom deze materie, is de combinatie van een aantal relevante arresten, zoals het Horizon College-arrest<sup>593</sup>, en beleidsbesluiten van de staatssecretaris van voldoende niveau om onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden duidelijkheid te geven bij de kwalificatie van detacheringsprestaties als nauw met het onderwijs samenhangend. Daarom denk ik dat het wettelijk onderwijs voldoende handvatten heeft om de btw-vrijstelling toe te passen op onderlinge detachering van onderwijspersoneel. Het gevolg hiervan is dat detachering van onderwijspersoneel in onderlinge verhoudingen vrij van btw kan plaatsvinden. Hierdoor zou de faciliteit van de fiscale eenheid in dit kader geen extra voordeel opleveren voor onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden, op het moment dat onderlinge prestaties non-existent worden in de btw-groep.

Eveneens, bij externe prestaties, prestaties van onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden richting studenten en leerlingen, heeft de fiscale eenheid wat mij betreft weinig toegevoegde waarde. De fiscale eenheid zorgt ervoor dat meerdere onderwijsinstellingen, of een samenwerkingsverband van onderwijsinstellingen, als één belastingplichtige wordt aangemerkt. Uiteindelijk zullen de prestaties die de fiscale eenheid als belastingplichtige verricht richting derden wél onder de heffing van de btw kunnen vallen. Hierbij dient de fiscale eenheid te onderzoeken of eventueel de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs van toepassing is. Ook blijft hier aan de orde dat deze externe prestaties als nauw met het onderwijs samenhangend kunnen worden aangemerkt. Oftewel, mijns inziens blijft de problematiek rondom deze kwalificatie, bij externe prestaties van de fiscale eenheid, aan de orde. De fiscale eenheid voorziet hier niet in vereenvoudiging of het wegvallen van deze btw-problematiek. Het gevolg van toepassing van de fiscale eenheid is in dit kader voornamelijk dat de onderwijsinstelling of het samenwerkingsverband als belastingplichtige plaats maakt voor de fiscale eenheid als belastingplichtige.

Al met al dienen onderwijsinstellingen te overwegen in hoeverre zij te maken hebben met prestaties respectievelijk in interne- of externe verhoudingen. Daarnaast is de aard van de interne prestaties van belang. Zo zijn interne prestaties die kunnen kwalificeren als nauw met het onderwijs samenhangend reeds vrijgesteld van btw-heffing. Interne prestaties die in mindere mate aan deze kwalificatie kunnen voldoen, zouden juist wel met btw-heffing te maken krijgen. De vraag is of binnen de desbetreffende onderwijsinstelling of het samenwerkingsverband de balans doorslaat naar voornamelijk nauw met het onderwijs samenhangende interne prestaties of andersoortige interne prestaties die wel met btw-heffing te maken krijgen. Bij interne prestaties die wel onder de btw-heffing vallen valt meer btw-optimalisatie te behalen dan bij interne prestaties die kwalificeren als nauw met het onderwijs

---

<sup>592</sup> Zie onderdeel 4.3.3.

<sup>593</sup> HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100.

samenhangend. In het kader van een optimale besteding van onderwijsmiddelen is dit onderscheid van belang.

#### 5.2.4.4 Kostenbesparingen door samenwerking

In onderdeel 4.4 heb ik uitgewerkt op welke wijze kostenbesparingen, zoals het optimaliseren van transactiekosten als de btw, gerealiseerd kunnen worden bij samenwerking tussen onderwijsinstellingen. Kernonderdelen zijn de doorbelasting van kosten, het leerstuk van kosten voor gemene rekening en het leerstuk van partage.<sup>594</sup> In dit onderdeel bespreek ik op welke wijze de toepassing van de fiscale eenheid maakt dat de btw-problematiek rondom kostendoorbelastingen nog relevant is. Ook analyseer ik in hoeverre het leerstuk van kosten voor gemene rekening en – partage samengaan met de fiscale eenheid.

In onderdeel 4.4.2 heb ik betoogd dat vooral onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs te maken krijgen met btw-kosten door kostendoorbelastingen bij samenwerking. De fiscale eenheid kan eenvoudig een einde maken aan deze kostenpost. Zoals eerder benoemd zijn onderlinge prestaties en handelingen binnen een btw-groep non-existent. Bij kostendoorbelastingen betekent geen kosten worden gemaakt voor meerdere ondernemers. De fiscale eenheid is namelijk voor de btw de enige belastingplichtige, waardoor de kosten uitsluitend te behoeve van de fiscale eenheid als belastingplichtige worden gemaakt. Kostendoorbelastingen tussen groepsleden vallen niet meer onder de btw. Dit is met name voordelig zijn voor onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs<sup>595</sup>, omdat de btw op onderlinge doorbelaste prestaties wegvalt (zie onderdeel 4.4.2). Enkel de btw die in rekening gebracht wordt aan de fiscale eenheid als belastingplichtige zullen nog als niet-aftrekbare kosten binnen de btw-groep merkbaar zijn, in het geval de fiscale eenheid btw-vrijgestelde onderwijsprestaties verricht. De toepassing van de fiscale eenheid leidt mijns inziens tot een vereenvoudiging van de in aanmerking te nemen btw-regelgeving bij onderlinge transacties. Samenwerken leidt hier niet meer tot extra administratieve handelingen bij het bepalen van de btw-positie. Hoofdzakelijk zorgt de fiscale eenheid voor een besparing van btw bij de materie rondom kostendoorbelastingen.

Ook heb ik in onderdeel 4.4 aandacht besteed aan het leerstuk van kosten voor gemene rekening. Dit leerstuk is al een belastingfaciliteit om btw-kosten te besparen en te voorkomen bij samenwerking tussen ondernemers. In onderdeel 4.4.3 heb ik duidelijk gemaakt dat de problematiek rondom de toepassing van dit leerstuk vooral in de bepaling van de verdeelsleutel van de kosten zit. Dit is ook het geval bij onderwijsinstellingen. Zo moet van tevoren een verdeelsleutel van de kosten worden vastgesteld die recht doet aan de risicoverdeling tussen de samenwerkende ondernemers. Achteraf kan deze verdeelsleutel niet meer worden aangepast. Naar mijn mening maakt dit gegeven het leerstuk zeer rigide. Op het moment dat achteraf blijkt dat de eerder vastgestelde kostenverdeling geen recht doet aan de economische werkelijkheid, dan kan dat niet meer aangepast worden, zonder risico te lopen op naheffing van btw. Ik vind dit zeer onwenselijk; samenwerking tussen ondernemers kan hierdoor worden ontmoedigd. Derhalve denk ik ook dat de toepassing van de fiscale eenheid een oplossing kan vormen voor deze problematiek. Indien een ondernemer de risicoverdeling of de

---

<sup>594</sup> Uitgebreid heb ik stilgestaan bij de situatie waarin kosten in eerste instantie door één ondernemer worden genomen, waarna de kosten worden doorbelast aan de samenwerkende ondernemer. Het doorbelasten van kosten komt veelvuldig voor in het onderwijs. In de kern kan een kostendoorbelasting als de *vergoeding* voor een prestatie onder bezwarende titel worden gezien. Desalniettemin moeten de kosten die doorbelast worden in een rechtstreeks verband staan met de economische activiteiten van de ondernemer aan wie de kosten worden doorbelast. Indien dat het niet het geval is, dan zijn de kosten niet belast met btw.

<sup>595</sup> Zij kwalificeren namelijk deels als btw-ondernemer, zie onderdeel 4.2.2.2.

verdeelsleutel van tevoren niet eenvoudig kan bepalen, kan de fiscale eenheid een alternatief vormen voor het leerstuk van kosten voor gemene rekening.

Tenslotte heb ik aandacht besteed aan het leerstuk van partage in onderdeel 4.4.4.<sup>596</sup> Mijns inziens zou de fiscale eenheid een mooi alternatief kunnen vormen voor het leerstuk van partage, daar in beide gevallen vergaande integratie van samenwerking plaatsvindt. In het geval van de fiscale eenheid is sprake van vergaande verwevenheid, waarbij het btw-vrij delen van kosten niet van toepassing is, vanwege de non-existentie van onderlinge handelingen en prestaties. Bij het leerstuk van partage is sprake van een dermate gezamenlijk optreden, waarbij zowel de kosten als de opbrengsten gedeeld worden via een partage-overeenkomst. Zowel de fiscale eenheid als het leerstuk zijn toepasbaar en kunnen leiden tot btw-besparingen.

### 5.3 Koepelvrijstelling

Naast de fiscale eenheid bestaan reeds andere btw-faciliteiten die kunnen zorgen voor een optimale besteding van onderwijsmiddelen door onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden. Een van die faciliteiten is de koepelvrijstelling. In onderdeel 3.7.7.3 ben ik ingegaan op de werking van de koepelvrijstelling binnen de btw.<sup>597</sup> In dit onderdeel bespreek ik in hoeverre het aantrekkelijk is voor onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden om gebruik te maken van de koepelvrijstelling. Mijns inziens is de koepelvrijstelling in beperkte mate interessant.

In theorie kunnen onderwijsinstellingen btw-besparingen realiseren op het moment dat samenwerking plaatsvindt via een koepelorganisatie. Door bepaalde in beginsel btw-belaste prestaties te laten verrichten door de koepelorganisatie aan haar leden, de btw-vrijgesteld presterende onderwijsinstellingen, is bij toepassing van de koepelvrijstelling geen btw verschuldigd.<sup>598</sup> Normaliter is dit wel het geval bij deze btw-belaste prestaties, indien geen gebruik wordt gemaakt van de koepelvrijstelling.

Echter, uit de Wet OB blijkt dat de toepassing van de koepelvrijstelling binnen het wettelijk onderwijs beperkt is. Zo blijkt dat het wettelijk onderwijs in beginsel geen aangewezen partij is voor toepassing van de koepelvrijstelling.<sup>599</sup> Binnen een groepering, zoals het wettelijk onderwijs, geldt de koepelvrijstelling vervolgens niet voor diensten op het gebied van loon- en salarisadministratie en financiële administratie.<sup>600</sup> Daarnaast blijkt dat diensten met betrekking tot ICT niet onder de koepelvrijstelling vallen.<sup>601</sup> Wellicht belangrijker nog is dat ook de detachering van personeel niet onder de koepelvrijstelling valt.<sup>602</sup> Dit zijn allen veelvoorkomende diensten waarbij meerdere onderwijsinstellingen geneigd zijn om samen te werken.

---

<sup>596</sup> Dit houdt in dat ondernemers voor gezamenlijke rekening en risico handelen en delen in de vruchten van de opbrengsten uit hun samenwerking. Aldaar heb ik ook uitgewerkt op welke wijze deze belastingfaciliteit interessant kan zijn bij de optimalisatie van btw-kosten voor onderwijsinstellingen.

<sup>597</sup> Daarbij heb ik de basisconcepten behandeld. In de kern leidt de koepelvrijstelling ertoe dat alle prestaties die vanuit een koepelorganisatie in een samenwerkingsverband aan de leden van deze samenwerking worden verricht, niet belast zijn met btw. Dit is enkel het geval bij samenwerkingsverbanden die het algemene belang dienen. Verder is belangrijk te vermelden dat de koepelorganisatie enkel terugbetaling mag vorderen van het precieze aandeel in de gezamenlijke uitgaven ten behoeve van die diensten aan haar leden; er mag geen winstmarge op de terugbetaling zitten; HvJ-EG 11 december 2008, C-407/07 (CBIT), V-N 2008/60.20, r.o. 32.

<sup>598</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB.

<sup>599</sup> Art. 9 lid 1 Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>600</sup> Art. 9 lid 1 onderdeel f Uitvoeringsbesluit Wet OB.

<sup>601</sup> Art. 9a onderdeel a t/m d Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

<sup>602</sup> Art. 9a onderdeel j Uitvoeringsbeschikking Wet OB.



Tenslotte is duidelijk dat de prestaties van de koepelorganisatie aan haar leden *rechtstreeks* nodig moeten zijn voor de door haar leden verrichte hoofdprestaties.<sup>603</sup> Hieruit lijkt een soortgelijke onontbeerlijkheid te volgen, zoals bij de kwalificatie van een prestatie als nauw met het onderwijs samenhangend voor toepassing voor de onderwijsvrijstelling (zie onderdeel 4.3.2). In dit kader lijkt het mij voor discussie vatbaar of ondersteunende activiteiten vanuit een koepelorganisatie onontbeerlijk of rechtstreeks nodig zijn voor de onderwijsactiviteiten van haar leden. Hier ligt een risico voor weigering van de koepelvrijstelling.

Naar mijn mening kunnen groeperingen in het wettelijk onderwijs de koepelvrijstelling beperkt toepassen. De afbakening in de Wet OB van de prestaties die onder de vrijstelling vallen, maken de werking van de koepelvrijstelling voor het wettelijk onderwijs minder interessant. Ook de voorwaarde van onontbeerlijkheid, met het oog op het voorkomen van concurrentievervalsingen, draagt hier aan bij. Tenslotte blijkt uit recente jurisprudentie van het HvJ-EU dat de toepassing van de koepelvrijstelling in combinatie met een fiscale eenheid niet altijd samengaat.<sup>604</sup>

Al met al kan de koepelvrijstelling als faciliteit binnen de btw in theorie bijdragen aan de optimalisering van de besteding van onderwijsmiddelen.

#### 5.4 Diverse andere btw-vrijstellingen

Graag benoem ik in dit kader ook nog een aantal andere btw-vrijstellingen die kunnen zorgen voor optimalisering van de besteding van onderwijsmiddelen. Ik werk de vrijstellingen kort uit, maar zal niet uitgebreid stilstaan bij alle implicaties van de betreffende btw-vrijstellingen. Het laat echter zien dat binnen de btw en het wettelijk onderwijs 'meerdere wegen naar Rome kunnen leiden'. Onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden kunnen een combinatie van btw-faciliteiten benutten binnen hun bedrijfsvoering, waarbij de volgende btw-vrijstellingen relevant kunnen zijn.

Een van deze vrijstellingen is de fondswervingsvrijstelling.<sup>605</sup> Indien een onderwijsinstelling prestaties verricht die niet onder de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs vallen als onderwijs- of als nauw met het onderwijs samenhangende prestaties, kan eventueel de fondswervingsvrijstelling van toepassing zijn. Het gaat hierbij om prestaties die verricht worden met het oog op het verwerven van extra financiële middelen.<sup>606</sup> Voorwaarde is dat het totaal aan vergoedingen de drempelbedragen niet overschrijdt, ter voorkoming van concurrentievervalsingen.<sup>607</sup> Voorbeelden van deze prestaties zijn de verkoop van jaarboeken, de vergoeding voor deelname aan schoolfeesten of de uitbating van de kantine.

Daarnaast kent de btw voor onderwijsinstellingen ook de kantineregeling<sup>608</sup>, als bijzondere variant van de fondswervingsvrijstelling. Met de kantineregeling kunnen onderwijsinstellingen<sup>609</sup> btw-vrijgesteld kantineactiviteiten verrichten. Het gaat hierbij voornamelijk om de verkoop van spijzen en dranken,

---

<sup>603</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel u Wet OB; HvJ-EU 4 mei 2017, C-274/15 (Commissie/Luxemburg), BNB 2018/111, r.o. 53.

<sup>604</sup> HvJ-EU 18 november 2020, C-77/19, V-N 2020/62.18.

<sup>605</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel v Wet OB; art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn 2006; Besluit staatssecretaris van Financiën van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M.

<sup>606</sup> Vaak gaat het om extra middelen ten behoeve van het verrichten van de daadwerkelijke onderwijsprestaties.

<sup>607</sup> Zie de actuele drempelbedragen in art. 11 lid 1 onderdeel v Wet OB.

<sup>608</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M, onderdeel 4.

<sup>609</sup> In het basis- en voortgezet onderwijs en middelbaar beroepsonderwijs. Onderwijsinstellingen in het hoger onderwijs kunnen geen gebruik van de regeling maken.

tot eenzelfde drempelbedrag als bij de algemene fondswervingsvrijstelling.<sup>610</sup> De kantineactiviteiten dienen wederom bijkomstige prestaties te zijn. Een gevolg van toepassing van de kantine-regeling is dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor de kantineactiviteiten en een deel van de algemene kosten.<sup>611</sup>

Tenslotte wil ik aandacht besteden aan de sociaal-culturele vrijstelling.<sup>612</sup> Onder toepassing van deze btw-vrijstelling kunnen prestaties van sociale- of culturele aard worden vrijgesteld van btw-heffing. Van belang is dat de organisatie die deze prestaties verricht geen winst beoogd en niet zorgt voor een verstoring van de concurrentieverhoudingen met ondernemers die wel winst beogen.<sup>613</sup> Vervolgens blijkt dat ook deze vrijstelling, net als benoemd bij de koepelvrijstelling, niet toegepast kan worden op prestaties als de detachering van personeel en het verzorgen van de loon-, salaris-, en financiële administratie.<sup>614</sup> Binnen het wettelijk onderwijs kunnen eventueel 'rest'-prestaties voor deze vrijstelling in aanmerking komen.

### 5.5 Hoe nu verder?

Met het uitwerken van enkele oplossingen binnen de huidige btw-faciliteiten voor btw-problematiek van onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden in het wettelijk onderwijs kom ik nu richting het einde van mijn masterscriptie. In dit hoofdstuk heb ik met name de faciliteit van de fiscale eenheid toegepast op de verschillende btw-problematiek. Daarnaast ben ik ingegaan op de toepassing van de koepelvrijstelling en enkele btw-vrijstellingen en regelingen die kunnen bijdragen aan de optimalisering van de besteding van onderwijsmiddelen in het kader van samenwerking in het onderwijs. In dit onderdeel bespreek ik de beoogde richting voor het vormgeven van de btw met betrekking tot het wettelijk onderwijs in de toekomst.

Allereerst is het goed om stil te staan bij de doelen die, naar mijn mening, binnen het btw-beleid van het wettelijk onderwijs zouden moeten worden nagestreefd. Ik ben van mening dat onderwijsinstellingen graag willen voldoen aan zo eenvoudig mogelijke btw-wetgeving. De vele criteria, voorwaarden, mitsen en maren die vastzitten aan de toepassing van een btw-faciliteit, of die van invloed zijn op het wel of niet moeten afdragen of in aftrek kunnen brengen van btw, belemmeren onderwijsinstellingen in hetgeen waar zij in hun dagelijkse activiteiten mee bezig zouden moeten zijn: de daadwerkelijke onderwijsactiviteiten. Btw-wetgeving dient naar mijn mening eenvoudig toepasbaar te zijn voor onderwijsinstellingen, maar ook als zodanig ontworpen te worden door de wetgever. Mijns inziens dient de uitspraak van het HvJ-EG inzake de toepassing van de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs veel meer centraal te staan binnen alle facetten van de btw met betrekking tot het wettelijk onderwijs. Dit houdt in dat de btw niet moet leiden tot het ontoegankelijk worden van het onderwijs voor de bevolking en dat de consumentenprijs van het onderwijs laag blijft.<sup>615</sup> Teveel onduidelijkheid met betrekking tot de btw-positie van onderwijsinstellingen maakt dat de btw tot meer verstoringen leidt binnen de bedrijfsvoering van de onderwijsinstellingen.<sup>616</sup> Eenvoud in

---

<sup>610</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel v Wet OB; art. 132 lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn 2006.

<sup>611</sup> Nog belangrijk te vermelden is dat de regeling per locatie mag worden toegepast; dus voor een samenwerkingsverband van middelbare scholen mag dit per schoollocatie worden toegepast.

<sup>612</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB; art. 132 lid 1 onderdeel g Btw-richtlijn 2006.

<sup>613</sup> Art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB; art. 133 onderdeel a en d Btw-richtlijn 2006.

<sup>614</sup> Art. 6b Uitvoeringsbeschikking Wet OB.

<sup>615</sup> HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17.

<sup>616</sup> Tevens leidt complexere btw-wetgeving tot meer kosten voor onderwijsinstellingen om hieraan te kunnen voldoen.

toepassing van btw-wetgeving in het kader van samenwerking draagt bij aan een optimalere besteding van onderwijsmiddelen in het wettelijk onderwijs.

Daarnaast ben ik van mening dat de btw-wetgeving meer zekerheid moet bieden voor de btw-positie van onderwijsinstellingen. Op dit moment is zichtbaar dat voor verschillende onderwijs gerelateerde prestaties verschillende btw-behandelingen gelden. Zo heeft bijvoorbeeld de verkoop van schoolboeken, de uitbating van de kantine en de detachering van onderwijspersoneel elk een andere uitkomst op gebied van de btw, terwijl alle prestaties in het kader van het onderwijs plaatsvinden. Alle prestaties zijn gericht op het bereiken van de hoogst haalbare onderwijsdoelen. Door de versnippering in btw-behandelingen van verschillende btw-prestaties, binnen het kader van het onderwijs, ontstaat meer onzekerheid over de btw-positie. Men zou al deze prestaties onder de paraplu van één btw-behandeling moeten laten vallen, natuurlijk met inachtneming van de belangrijke btw-beginselen.<sup>617</sup> Ik denk dat de faciliteit van de fiscale eenheid al een grote bijdrage hieraan kan leveren. Door in samenwerkingsverbanden van onderwijsinstellingen onderlinge prestaties als non-existent aan te merken, creëert men ruimte waarin onderwijsinstellingen zonder beperkingen en zonder financiële- en btw-gevolgen handelingen en prestaties kunnen uitwisselen. Zekerheid over een juiste toepassing van btw-wetgeving in het kader van samenwerking in het wettelijk onderwijs voorkomt onvoorziene kostenposten en draagt bij aan een optimalere besteding van onderwijsmiddelen.

---

<sup>617</sup> Zoals het neutraliteitsbeginsel (zie onderdeel 3.4).

## Hoofdstuk 6 – Conclusie

Binnen het wettelijk onderwijs in Nederland staan de onderwijsresultaten voortdurend in de belangstelling. Regelmatig komt in het maatschappelijk debat de vraag op of onderwijsinstellingen genoeg onderwijsmiddelen hebben om hun onderwijsactiviteiten te kunnen organiseren. Niet altijd wordt een oproep voor meer onderwijsmiddelen opgevolgd vanuit de overheid. Hierdoor dienen onderwijsinstellingen de besteding van hun onderwijsmiddelen nauw te monitoren. In het kader van kostenoptimalisatie is de btw, als transactiebelasting, zeer van belang. Elke euro aan btw-optimalisatie kan namelijk besteed worden aan daadwerkelijke onderwijsactiviteiten.

De probleemstelling van deze masterscriptie luidt dan ook:

“Staat de huidige btw-behandeling van het wettelijk geregeld onderwijs en de belangrijkste nevenactiviteiten van deze onderwijsinstellingen in Nederland een optimale besteding van onderwijsmiddelen in de weg en welke mogelijkheden zijn er tot verbetering?”

Alvorens de slotsom op te maken in deze conclusie, waarmee ik mijn masterscriptie afsluit, zal ik per hoofdstuk de kern samenvatten.

In hoofdstuk twee heb ik het begrip ‘onderwijs’ binnen de btw uitgewerkt. Binnen de btw wordt met onderwijs een geïntegreerd stelsel van de overdracht van kennis en vaardigheden op het gebied van een brede en diverse reeks van onderwerpen bedoeld, net als de verdieping en de ontwikkeling van die kennis en vaardigheden door de leerlingen en studenten naarmate zij vorderen en zich specialiseren binnen de verschillende niveaus van dit stelsel. De overdracht van kennis en vaardigheden, zonder een louter recreatief karakter, is hierbij essentieel.

Het wettelijk onderwijs bevat een breed scala aan (onderwijs)prestaties, binnen verschillende onderwijsniveaus. Samenwerking tussen onderwijsinstellingen kan leiden tot wederzijdse voordelen. Vanuit een economische benadering vindt samenwerking voornamelijk plaats in het kader van het delen van gezamenlijke (transactie)kosten. Naar mijn mening dient samenwerking in het wettelijk onderwijs bevorderd te worden, met het oog op zo hoog mogelijke onderwijsresultaten. De btw dient als (transactie)kostenpost geoptimaliseerd te worden, zodat een zo groot mogelijk deel van de onderwijsmiddelen aan de daadwerkelijke onderwijsactiviteiten kan worden besteed.

In hoofdstuk drie heb ik het btw-stelsel in zijn algemeenheid uiteengezet. Daarbij ben ik ingegaan op de kenmerken van een omzetbelasting, de btw en de belangrijkste beginselen en voornaamste uitgangspunten van de btw. Vanuit de Btw-richtlijn 2006 en de Wet OB, en met behulp van jurisprudentie van het HvJ-EU en de HR, heb ik de heffingssystematiek van de btw uiteengezet.

De btw is een belasting over de omzet van ondernemers. Het doel is om zoveel mogelijk verbruik door consumenten in de heffing te betrekken. De belasting dient afgewenteld te worden op de eindverbruikers, echter wordt de belasting voldaan door de ondernemer.

Een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent, is een btw-ondernemer. In principe kan elke persoon, die zelfstandig activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico verricht, kwalificeren als btw-ondernemer. Tenslotte moet een bedrijf worden uitgeoefend, waarbij sprake is van de verrichting van economische activiteiten. De entiteit dient te kwalificeren als een organisatie van kapitaal en arbeid die op duurzame wijze deelneemt aan het maatschappelijk verkeer, met het oog op het behalen van opbrengsten.

Enkel prestaties die onder bezwarende titel worden verricht vallen onder de reikwijdte van de btw-heffing. Van belang is dat een prestatie tegen een bedongen vergoeding wordt verricht. Een bezwarende titel houdt in dat sprake is van een rechtsbetrekking tussen de betrokken partijen en dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de vergoeding en de prestatie.

De maatstaf van heffing hangt volledig aan het subjectieve vergoedingsbegrip van de btw. Het vaststellen van de maatstaf van heffing leidt ertoe dat aan de hand van de geldende btw-tarieven de verschuldigde btw kan worden berekend.

Binnen de btw is het ook mogelijk dat een prestatie vrijgesteld wordt van btw-heffing. In dat geval hoeft de ondernemer geen btw te rekenen over de prestatie aan zijn afnemer, echter is ook geen aftrek van voorbelasting mogelijk voor het verrichten van die prestatie. Het doel van btw-vrijstellingen is grotendeels om de consumentenprijs van bepaalde prestaties, vaak van algemeen belang, laag te houden, zoals het onderwijs. De onderwijsvrijstelling zorgt ervoor dat bij onderwijsprestaties en nauw samenhangende prestaties geen btw wordt gerekend. De koepelvrijstelling leidt ertoe dat prestaties van een koepelorganisatie aan haar leden vrijgesteld van btw kunnen worden verricht. Deze vrijstelling bevordert samenwerking via koepelorganisaties en het streven naar efficiencywinsten.

Tenslotte is een belangrijke hoeksteen binnen het btw-stelsel dat ondernemers de btw op voorinkopen van btw-belaste prestaties volledig en onmiddellijk kunnen terugkrijgen.

In hoofdstuk vier heb ik de voornaamste btw-problematiek in het kader van samenwerking in het wettelijk onderwijs in Nederland geanalyseerd. Daarbij ben ik ingegaan op het eventuele btw-ondernemerschap van een onderwijsinstelling of een samenwerkingsverband. Naar mijn mening kwalificeert een onderwijsinstelling in het basis- en voortgezet onderwijs niet als btw-ondernemer, omdat de Rijksbijdrage niet geldt als vergoeding. Een onderwijsinstelling in het hoger onderwijs kwalificeert daarentegen voor het deel aan ontvangen les- en collegegelden wel als btw-ondernemer. Een samenwerkingsverband kan kwalificeren als persoon voor het btw-ondernemerschap, wanneer het feitelijk maatschappelijk zelfstandig is. Daarbij dient het samenwerkingsverband zich als entiteit zowel in interne - als externe verhoudingen als zodanig te presenteren. Ook moet het samenwerkingsverband onder eigen naam, voor eigen rekening, voor eigen verantwoordelijkheid en voor eigen economisch risico presteren. Onderwijsinstellingen en samenwerkingsverbanden kunnen in zekere mate hun btw-ondernemerschap sturen aan de hand van deze voorwaarden.

Btw-problematiek rondom toepassing van de btw-vrijstelling voor wettelijk onderwijs speelt voornamelijk met betrekking tot de kwalificatie van een prestatie als nauw met het onderwijs samenhangend. Ook nauw met het onderwijs samenhangende prestaties kunnen namelijk btw-vrijgesteld worden verricht. Een bijzonder voorbeeld hiervan is de detachering van onderwijspersoneel. Pas wanneer een prestatie onontbeerlijk is voor de daadwerkelijke onderwijsactiviteiten, de bijkomstige prestatie ertoe leidt dat de hoofdprestatie van gelijkwaardig of van hogere kwaliteit is, of de bijkomstige prestatie niet hoofdzakelijk is gericht op het verkrijgen van extra opbrengsten, waarmee geconcurrereerd wordt met andere ondernemingen, kan sprake zijn van een nauw met het onderwijs samenhangende prestatie. Een behoorlijke set aan voorwaarden maken dat deze materie niet altijd eenvoudig toe te passen in voor onderwijsinstellingen. Derhalve heeft de staatssecretaris enkele goedkeuringen opgenomen in verschillende beleidsbesluiten.

Tevens heb ik aandacht besteed aan de btw-problematiek omtrent het btw-vrij delen van kosten tussen onderwijsinstellingen. Het onderling doorbelasten van kosten door een onderwijsinstelling kan enkel btw-vrij plaatsvinden, op het moment dat de kostendoorbelasting als een vergoeding onder bezwarende titel wordt gezien, in het kader van een niet-economische activiteit ten behoeve van de daarmee samenwerkende onderwijsinstelling. Ook het leerstuk van kosten voor gemene rekening kan

een uitkomst bieden bij het delen van kosten. Een struikelblok is echter dat vooraf een verdeelsleutel van de kosten moet worden vastgesteld, aan de hand van het te lopen risico voor beide samenwerkende btw-ondernemers. Achteraf kan deze verdeelsleutel niet worden aangepast, wat maak dat het leerstuk zeer rigide is. Tenslotte kan het leerstuk van partage worden toegepast, echter betekent dit ook dat zowel de opbrengsten als de kosten in een gelijke mate worden gedeeld. In het onderwijs is het niet per se wenselijk om ook de opbrengsten te delen bij onderlinge samenwerking.

Vervolgens heb ik in hoofdstuk vijf oplossingsrichtingen aangedragen voor deze btw-problematiek, met het oog op een optimale besteding van onderwijsmiddelen in het kader van samenwerking. Daarbij wil ik voornamelijk de oplossingsrichting van de fiscale eenheid benadrukken. Onder voorwaarde dat voldaan wordt aan de financiële, organisatorische en economische verwevenheid, kan een groep aan btw-ondernemers worden aangemerkt als één belastingplichtige. Onderlinge prestaties zijn daarmee non-existent en vallen derhalve niet onder de btw-heffing. Ik ben van mening dat met toepassing van de fiscale eenheid het meeste profijt gehaald kan worden met het oog op een optimale besteding van onderwijsmiddelen.

Binnen het kader van de fiscale eenheid is het voor onderwijsinstellingen van belang te zorgen dat een voldoende mate van zeggenschap bestaat tussen de beoogde participanten. De verschillende participanten dienen ondergeschikt te zijn aan de feitelijke leiding van een andere participant van de fiscale eenheid. Tenslotte dient sprake te zijn van het presteren van een of meer participanten ten behoeve van een andere participant met eenzelfde economisch doel. Uit jurisprudentie is duidelijk geworden dat een onderwijsondersteunend lichaam deel uit kan maken van een fiscale eenheid met een onderwijsinstelling, wanneer het prestaties verricht ten behoeve van de onderwijsinstelling. De mate waarin de onderwijsinstelling vervolgens economisch presteert is niet van belang. Deze persoon hoeft niet per se btw-ondernemer te zijn. Voor onderwijsinstellingen betekent dit een mogelijkheid om binnen een btw-groep onderwijsondersteunende activiteiten te organiseren ten behoeve van een of meerdere onderwijsinstellingen, vrij van btw.

Daarenboven leidt de fiscale eenheid voor onderwijsinstellingen tot het reduceren van de problematiek rondom de kwalificatie van een onderwijsinstelling of samenwerkingsverband als btw-ondernemer. Er is minder snel sprake van btw-ondernemerschap bij onderlinge prestaties, omdat deze prestaties voor de fiscale eenheid non-existent zijn. Dit is een vereenvoudiging voor de onderwijsinstellingen. Ook met betrekking tot toepassing van de btw-vrijstelling kan de fiscale eenheid een oplossing vormen. Vooral met betrekking tot interne prestaties, in onderling verband tussen onderwijsinstellingen, zal de btw-problematiek rondom de btw-vrijstelling en de eventuele kwalificatie van een prestatie als nauw samenhangend, gereduceerd worden. Echter, voor de detachering van onderwijspersoneel zijn naar mijn mening geen grote voordelen te behalen ten opzichte van de huidige btw-behandeling. Tenslotte kan de fiscale eenheid ook in het kader van het doorbelasten van kosten btw-problematiek voorkomen en kan het een mooi substituut zijn voor het rigide leerstuk van kosten voor gemene rekening en het leerstuk van partage.

Eventueel kan voor een palet aan belastingfaciliteiten worden gekozen, met bijvoorbeeld diverse btw-vrijstellingen als de koepelvrijstelling, de kantine-regeling, de fondswervingsvrijstelling en de sociaal-culturele vrijstelling. Uiteindelijk dragen al deze oplossingsrichtingen bij aan een optimalere besteding van onderwijsmiddelen in het wettelijk onderwijs, in het kader van samenwerking.

## Literatuurlijst

### Artikelen

- Biesta, G. J. (2012). Giving teaching back to education: Responding to the disappearance of the teacher. *Phenomenology & Practice*, 6(2), 35-49.
- Bijl, J. & de Wit, W. (2018). Mogelijke alternatieven voor de btw-koepelvrijstelling in de financiële en verzekeringswereld. *WFR 2018/169*.
- Bomer, A & van Kesteren, H. (2001). Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen. *Weekblad 2001/6442*, blz. 959.
- Crossen, S. (2011). Schaf de assurantiebelasting af en onderwerp verzekeringsdiensten aan de btw. *WFR 2011/1161*.
- Coase, R. H. (1937). The Nature of the Firm. *Economica*. New Series, 4(16), 386-405.
- Cramer, P.I.M. & Feenstra, P.Q.J. (2018). De koepelvrijstelling is van de leden, niet van het samenwerkingsverband. *WFR 2018/21*.
- Koks, A. (2010). Uitleen van personeel in bijzondere gevallen blijft vrijgesteld. *BTW-bulletin 2010*, 56.
- Merkx, M & Gruson, J. (2018). Twee zielen, één prestatie. *MBB 2018/10-22*.
- Merkx, M. & Verburg, K. (2017). 22 jaar na Tolsma: weer luisteren zonder btw. *MBB 2017/02-04*.
- Middelburg, B. (2020). Kostendoorbelastingen en btw. *WFR 2020/73*.
- North, D. C. (1992). Transaction costs, institutions, and economic performance (pp. 13-15). San Francisco, CA: *ICS Press*.
- Steverink, G.Y. (31 augustus 2018). *Is de nieuwe Btw-richtlijn uit het voorstel van de Europese Unie uit april 2016 wel dé oplossing voor carouselfraude en hoge nalevingskosten?*. Fiscale Economie. Geraadpleegd van: <http://hdl.handle.net/2105/43382>.
- Swinkels, J.J.P. (2010). Aanpassing btw-vrijstelling voor beroepsonderwijs. *WFR 2010/1149*.
- Van der Wulp, M. (2015). Doorbelasten van kosten en btw. *BtwBrief 2015/79*.
- Van der Wulp, M. (2017). Nogmaals doorbelasten van kosten en btw. *BtwBrief 2017/94*.
- Van der Wulp, M. (2019). De vergoeding in de weegschaal gewogen en te licht bevonden. *WFR 2019/141*.
- Van Hilten, M. (2009). Vrijstellingen: hoe eng is strikt? *WFR 2009/1328*.
- Wessels, J. (2013). Iedereen in de fiscale eenheid btw? *MBB 2013/07/08-02*.
- Wijkstra, R. (2016). Partage in Europees perspectief. *Europees Fiscale Studies*. p. 6-7.
- Williamson, O. E. (1981). The economics of organization: The transaction cost approach. *American journal of sociology*, 87(3), 548-577.

## **Boeken**

- Cornielje, S.B., Mobach, O.L., Euser, D., Peeters, C.A. & Rookmaaker-Penners, T.K.M. (2020). *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Studenteneditie 2020-2021*. Wolters Kluwer.
- De Blicq, J., Koopman, R.J., Sinke, D.J. & Visser, E.A. (2020). *Vakstudie 06 – Omzetbelasting*. Wolters Kluwer.
- Ettekoven, S., & Hooiveld, J. (2015). *Leren en onderwijzen*. Noordhoff Uitgevers.
- Jacobs, B. (2015). *De prijs van gelijkheid*. Prometheus.
- Kroeze, M.J., Timmerman, L., & Wezeman, J.B. (2017). *De kern van het ondernemingsrecht*. Wolters Kluwer.
- Lenaerts, K. & van Nuffel, P. (2017). *Europees recht*. Intersentia.
- Merkx, M. (2011). *De woon-en vestigingsplaats in de btw*. Wolters Kluwer.
- Poelmann, E., Raaijmakers, J.H.P.M., van Roij, W.A.P., Sijbers, F.H.H. & de Werd, M.M. (2020). *Cursus Belastingrecht Formeel Belastingrecht, Studenteneditie 2020-2021*. Wolters Kluwer.
- Stevens, L.G.M. & de Smit, R.C. (2015). *Elementair belastingrecht: voor economen en bedrijfsjuristen*. Wolters Kluwer.
- Vakstudie 06 – Omzetbelasting, artikel 14, Aant. 14.8. Wolters Kluwer. Geraadpleegd op 22 september 2020.
- Van Doesum, A. J. (2009). *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (No. 133)*. Wolters Kluwer.
- Van Doesum, A., van Kesteren, H. & van Norden, G.J. (2016). *Fundamentals of EU VAT LAW*. Wolters Kluwer.
- Van Hilten, M. & Van Kesteren, H. (2020). *Omzetbelasting*, Fed fiscale studiereserie. Wolters Kluwer.

## **Europese jurisprudentie**

### Conclusie A-G HvJ-EG/EU

- Conclusie A-G HvJ-EG Sharpston 8 maart 2007, C-434/05 en C-445/05 (Horizon College), BNB 2008/100.
- Conclusie A-G HvJ-EU Kokott 21 december 2016, C-699/15 (Brockenhurst College), NTFR 2017/199.

### HvJ-EG /EU

- HvJ-EG 5 februari 1981, C-154/80 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats), BNB 1981/232.
- HvJ-EG 19 januari 1982, C-8/81 (Becker).
- HvJ-EG 1 april 1982, C-89/81 (Hong Kong), BNB 1982/311.
- HvJ-EG 6 oktober 1982, C-283/81 (Cilfit), NJ 1983, 55.
- HvJ-EG 8 oktober 1987, C-80/86 (Kolpinghuis), NJ 1988, 1029.



HvJ-EG 22 oktober 1987, C-314/85 (Foto Frost), NJ 1989, 728.

HvJ-EG 21 september 1988, C-50/87 (Commissie/Frankrijk), BNB 1994/306.

HvJ-EG 23 november 1988, C-230/87 (Naturally Yours Cosmetics), Jurispr. 1988, blz. 6365.

HvJ-EG 15 juni 1989, C-348/87 (SUFA), FED 1989/559.

HvJ-EG 8 februari 1990, C-320/88 (SAFE), BNB 1990/271.

HvJ-EG 27 maart 1990, C-126/88 (Boots Company), Jurispr. 1990, blz. I-1235.

HvJ-EG 20 juni 1991, C-60/90 (Polysar), FED 1991/633.

HvJ-EG 27 oktober 1993, C-281/91 (Muys en De Winter), Jur. 1993, blz. I-5405.

HvJ-EG 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma), V-N 1994/1069, 25.

HvJ-EG 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores), V-N 1995/3109, 21.

HvJ-EG 29 februari 1996, C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32.

HvJ-EG 24 oktober 1996, C-317/94 (Elida Gibbs), V-N 1996/4573, 25.

HvJ-EG 18 december 1997, C-384/95 (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.17.

HvJ-EG 11 juni 1998, C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43.

HvJ-EG 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395.

HvJ-EG 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma), BNB 2000/297.

HvJ-EG 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel), BNB 2002/167.

HvJ-EG 20 juni 2002, C-287/00 (Commissie/Duitsland), V-N 2002/34.17.

HvJ-EG 10 september 2002, C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH), FED 2003/55.

HvJ-EG 1 april 2004, C-90/02 (Gerhard Bockemühl), V-N 2004/20.18.

HvJ-EG 29 april 2004, C-152/02 (Terra Baubedarf), V-N 2004/31.18.

HvJ-EG 20 januari 2005, C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck AB), V-N 2005/8.22.

HvJ-EG 1 december 2005, C-394 en C-395/04 (Ygeia), V-N 2005/60.23.

HvJ-EG 9 februari 2006, C-415/04 (Stichting Kinderopvang Enschede), V-N 2006/11.25.

HvJ-EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), BNB 2006/170.

HvJ-EG 6 juli 2006, C-439/04 en C-440/04, (Kittel/Recolta), V-N 2006/42.13.

HvJ-EG 14 juni 2007, C-434/05 (Horizon College), BNB 2008/100.

HvJ-EG 14 juni 2007, C-445/05 (Haderer), V-N 2007/28.22.

HvJ-EG 26 juni 2007, C-284/04 (T-Mobile Austria), V-N 2007/32.21.

HvJ-EG 18 oktober 2007, C-355/06 (Van der Steen), BNB 2008/52.

HvJ-EG 21 februari 2008, C-425/06 (Part Service), BNB 2009/1.

HvJ-EG 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica), V-N 2008/25.20.

HvJ-EG 11 december 2008, C-407/07 (CBIT), V-N 2008/60.20.

HvJ-EG 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ), V-N 2009/52.24.

HvJ-EU 28 januari 2010, C-473/08 (Eulitz), BNB 2010/299, V-N 2010/10.20.

HvJ-EU 22 december 2010, C-103/09 (Weald Leasing), BNB 2011/203.

HvJ-EU 19 juli 2012, C-263/11 (Redlihs), V-N 2012/51.19.

HvJ-EU 9 april 2013, C-85/11 (Commissie/Ierland), V-N 2013/24.13.

HvJ-EU 25 april 2013, C-480/10 (Commissie/Zweden), V-N 2013/24.15.

HvJ-EU 25 april 2013, C-74/11 (Commissie/Finland).

HvJ-EU 25 april 2013, C-65/11 (Commissie/Nederland), V-N 2013/24.14.

HvJ-EU 27 maart 2014, C-151/13 (Le Rayon d'Or), V-N 2014/17.16.

HvJ-EU 18 december 2014, C-131/13 (Italmoda), V-N 2015/4.18.

HvJ-EU 16 juli 2015, C-108/14 en C-109/14 (Larentia/Minerva), V-N 2015/44.18.

HvJ-EU 9 september 2015, C-276/14 (Gmina Wroclaw), V-N 2018/35.20.

HvJ-EU 12 mei 2016, C-520/14 (Gemeente Borsele), BNB 2016/186, NTFR 2016/1399.

HvJ-EU 22 juni 2016, C-11/15 (Cesky rozhlas), V-N 2016/44.11.

HvJ-EU 15 september 2016, C-516/14 (Barlis), V-N 2016/47.15.

HvJ-EU 12 oktober 2016, C-340/15 (Nigl), V-N 2016/57.15.

HvJ-EU 4 mei 2017, C-699/15 (Brockenhurst College), V-N 2017/27.15, NTFR 2017/1318.

HvJ-EU 4 mei 2017, C-274/15 (Commissie/Luxemburg), BNB 2018/111.

HvJ-EU 21 september 2017, C-326/15 (DNB Banka), BNB 2018/13.

HvJ-EU 21 september 2017, C-605/15 (Aviva), BNB 2018/14.

HvJ-EU 21 maart 2018, C-533/16 (Volkswagen A-G), V-N 2018/20.21.

HvJ-EU 4 oktober 2018, C-416/17 (Commissie/Frankrijk), H&I 2018/49.

HvJ-EU 18 oktober 2018, C-153/17 (Volkswagen Financial Services), V-N 2018/59.12.

HvJ-EU 24 januari 2019, C-165/17 (Morgan Stanley), FED 2019/115.

HvJ-EU 14 maart 2019, C-449/17 (A&G Fahrschul-Akademie), V-N 2019/17.10.

HvJ-EU 13 juni 2019, C-420/18 (IO), V-N 2019/32.16.

HvJ-EU 18 november 2020, C-77/19, V-N 2020/62.18.

## **Nationale jurisprudentie**

### Tariefcommissie

Tariefcommissie van 27 april 1965, nr. 98 840, BNB 1965/234.

Tariefcommissie van 28 november 1977, nr. 11177 (O'68), BNB 1978/89.

### Rechtbank

Rechtbank Den Haag, nrs. 12/11055 t/m 12/11057.

Rechtbank Noord-Nederland 30 oktober 2014, nr. 13/1897, V-N 2015/4.2.2.

Rechtbank Den Haag 3 mei 2016, nr. 15/8133, NTFR 2016/1908.

### Hof

Hof 's-Gravenhage 15 januari 2009, nr. 08/00212 (Horizon College), V-N 2009/18.1.4.

Hof 's-Gravenhage 6 maart 2009, nr. 08/00074, V-N 2009/42.13.

Hof Arnhem-Leeuwarden 13 oktober 2009, nr. 08/00352, V-N 2009/64.13.

Hof Den Haag 28 juni 2013, nr's 12-00460 en 12-00461, V-N 2013/61.19.

Hof Arnhem-Leeuwarden 28 juni 2016, nr. 14/1216, V-N Vandaag 2016/1515.

Hof 's-Hertogenbosch 28 februari 2019, nr. 17/00708, V-N 2019/29.1.2.

Hof Arnhem-Leeuwarden 21 mei 2019, nr. 17/00880, V-N Vandaag 2019/1303.

### Conclusie A-G

Conclusie van A-G Van Hilten 5 november 2007, nr. 43 742, V-N 2008/12.21.

Conclusie van A-G Van Hilten 29 juli 2008, nr. 43872, BNB 2009/232.

### Hoge Raad

HR 5 januari 1983, nr. 20 808, BNB 1983/76.

HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295.

HR 6 november 1985, nr. 23 026, FED 1986/844.

HR 14 september 1988, nr. 25 005, BNB 1989/213.

HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

HR 22 februari 1989, nr. 24 101, BNB 1988/145.

HR 30 mei 1990, nr. 25 722, BNB 1990/241.

HR 22 mei 1991, nr. 27 135, BNB 1991/241.

HR 5 juni 1991, nr. 26 574, BNB 1991/243, FED 1991/589.

HR 21 augustus 1991, nr. 26 928, BNB 1991/270, FED 1992/95.

HR 9 september 1992, nr. 27 399, BNB 1992/366.

HR 10 maart 1993, nr. 27 845, BNB 1993/157.

HR 19 mei 1993, nr. 28 687, BNB 1993/243.

HR 23 april 1997, nr. 32 166, FED 1997/397, FBN 1997/9-78.

HR 7 november 2003, nr 37 800, BNB 2004/66.

HR 14 mei 2004, nr. 39 324, WFR 2004/819.

HR 6 juni 2008, nr. 40324 (Horizon College), NTFR 2008/1240.

HR 21 november 2008, nr. 43.930, LJN BC3696.

HR 26 juni 2009, nr. 43.872, NTFR 2009/1558, BtwBrief 2009/63N, BNB 2009/232.

HR 4 december 2009, nr. 43 742, BNB 2010/55.

HR 10 september 2010, nr. 08/03624 (CITO), V-N 2010/43.17.

HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222.

HR 29 juni 2012, nr. 10/00786 (Gemeente Albrandswaard), BNB 2013/35.

HR 11 oktober 2013, nr. 11/05105, BNB 2014/7.

HR 11 april 2014, nr. 12/02808, BNB 2014/151.

HR 25 april 2014, nr. 12/03772, BNB 2014/160, NTFR 2014/1239.

HR 11 september 2015, nr. 14/01003, V-N 2015/44.19.

HR 22 januari 2016, nr. 14/02281 (VAVO), BNB 2016/83.

HR 11 november 2016, nr. 15/03447, V-N 2016/66.20.

HR 29 september 2017, nr. 15/04099, BNB 2018/3, V-N 2017/49.17.

HR 23 februari 2018, nr. 16/04051, FED 2018/116.

HR 5 juli 2019, nr. 17/03702, BNB 2019/134, V-N 2019/33.14.

HR 5 juli 2019, nr. 18/01450, BNB 2019/135.

HR 19 juni 2020, nr. 18/01712, FED 2020/106.

### **Overige bronnen**

Het Algemeen Dagblad, 28 juli 2017, verkregen van: <https://www.ad.nl/binnenland/kwaliteit-basisonderwijs-wankelt~a53a9180/>

Het Financieele Dagblad, 19 februari 2020, verkregen van: <https://fd.nl/economie-politiek/1335235/tweede-kamer-worstelt-met-aanpak-lerarentekort.>

Inspectie van het Onderwijs. (2020). *De Staat van het Onderwijs 2020*. Utrecht: Inspectie van het Onderwijs. Verkregen van: [www.destaatvanhetonderwijs.nl](http://www.destaatvanhetonderwijs.nl).

McKinsey & Company. (2020). *Een versterkt fundament voor iedereen*.

Onderwijsraad. (2014). *Samen voor een ononderbroken schoolloopbaan*.

Onderwijsraad. (2014). *Samenwerking in het Onderwijs*.

PO Raad. (15 september 2020). *Onderzoek McKinsey laat zien dat structurele investeringen in onderwijs nodig zijn*. Geraadpleegd op 20 november 2020. Verkregen van: <https://www.poraad.nl/nieuws-en-achtergronden/onderzoek-mckinsey-laait-zien-dat-structurele-investeringen-in-onderwijs>

Rathenau Instituut. (2019). *Baten Nederlandse universiteiten naar inkomstenbron*.

SEO Economisch Onderzoek. (2017). *Een confrontatie tussen de eisen, kosten en bekostiging in het primair onderwijs*.

Vereniging van Universiteiten. *Bekostiging universiteiten*. Geraadpleegd op 31 juli 2020. Verkregen van: <https://www.vsnu.nl/bekostiging-universiteiten.html>.

VO Raad. (2011). *Leidraad voor VO-instellingen: Toekomstgericht financieel sturen, hoe doe je dat?*

## **Parlementaire stukken**

Bekostigingsbesluit WPO.

Bekostigingsbesluit WVO.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 23 september 1968, Stb. 1968, 473.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 18 februari 1991, nr. VB91/347, V-N 1991/715.14.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 18 december 2013, nr. BLKB 2013/2001M.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, nr. BLKB/2014/125M, V-N 2014/42.9.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-25921.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018, nr. 2018-22809.

Besluit staatssecretaris van Financiën van 9 augustus 2019, nr. 2019-6225.

Brief staatssecretaris van Financiën van 14 september 2020, *Beantwoording Kamervragen over een verschillend btw-tarief op verschillende vormen van educatie*, kenmerk: 2020-0000169104.

Regeling financiën hoger onderwijs.

Uitvoeringsbeschikking Wet op de omzetbelasting 1968.

Uitvoeringsbesluit Wet op de omzetbelasting 1968.

Uitvoeringsbesluit Wet educatie en beroepsonderwijs.

Uitvoeringsbesluit WHW 2008.

## **Publicatieblad van de Europese Unie**

Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet, Brussel, 2 juli 2009, COM (2009) 325.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw: *Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU - Tijd om knopen door te hakken*, Brussel, 7 april 2016, COM (2016) 148.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, Brussel, 4 oktober 2017, COM (2017) 569.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, Brussel, 18 januari 2018, COM (2018) 20.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van de nadere technische maatregelen voor de werking van het definitieve btw-stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, Brussel, 25 mei 2018, COM (2018) 329.

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de toepassing van de facultatieve verleggingsregeling voor leveringen van bepaalde fraudegevoelige goederen en diensten en van het snellereactiemechanisme tegen btw-fraude, Brussel, 25 mei 2018, COM (2018) 298.

## **Wetgeving**

### Nationale wetgeving

Algemene douanewet 2008.

Algemene wet inzake rijksbelastingen 1959.

Grondwet.

Invorderingswet 1990.

Leerplichtwet 1969, nr. BWBR0002628.

Wet educatie en beroepsonderwijs, nr. BWBR0007625.

Wet op de omzetbelasting 1968.

Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, nr. BWBR0005682.

Wet op het onderwijstoezicht, nr. BWBR0013800.

Wet op het primair onderwijs, nr. BWBR0003420.

Wet op het voortgezet onderwijs, nr. BWBR0002399.

Wet overige OCW-subsidies, nr. BWBR0009458.

### Europese verdragen, richtlijnen en verordeningen

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst.

Verordening (EU) nr. 904/2010 met betrekking tot de vaststelling van nadere regels voor niet-gevestigde belastingplichtigen die telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten verrichten voor niet-belastingplichtigen.

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 815/2012 van de Commissie van 13 september 2012 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad wat betreft bijzondere regelingen voor niet-gevestigde belastingplichtigen die telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten verrichten voor niet-belastingplichtigen

Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Verdrag betreffende de Europese Unie.