



Rijksoverheid

# Handreiking btw in de samenwerking tussen Onderwijs en Kinderopvang

Versie 2024

## Inleiding

Zowel onderwijsinstellingen als kinderopvangorganisaties verrichten btw-vrijgestelde prestaties, namelijk het verzorgen van onderwijs en kinderopvang. Hierdoor hoeven onderwijsinstellingen en kinderopvangorganisaties voor deze prestaties geen btw in rekening te brengen en mogen zij de btw op kosten en investeringen die zij voor hun btw-vrijgestelde prestaties maken of doen *niet* in aftrek brengen.

Op het moment dat een onderwijsinstelling en een kinderopvangorganisatie samenwerken en in dat kader diensten aan elkaar verlenen of kosten delen, dienen partijen in beginsel btw aan elkaar in rekening te brengen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het uitlenen van personeel door de ene partij aan de andere partij. Doordat partijen deze btw niet in aftrek mogen brengen, werkt de samenwerking kostenverhogend.

De Taskforce samenwerking onderwijs en kinderopvang geeft in zijn advies “*Tijd om door te pakken*”<sup>1</sup> aan dat er praktische btw-oplossingen bestaan om voornoemde btw-druk te voorkomen of te verminderen, maar dat niet altijd helder is wat op dit gebied wel en niet is toegestaan. In deze handreiking worden deze btw-oplossingen geschetst en toegelicht. Deze handreiking is een geactualiseerde versie van de oorspronkelijke handreiking uit 2018.

In Deel 1 wordt ingegaan op verschillende btw-oplossingen bij een contractuele samenwerking, waarbij de samenstelling van het bestuur van de onderwijsinstelling en het bestuur van de kinderopvangorganisatie niet op elkaar wordt afgestemd.

Een andere mogelijkheid is om – al dan niet aanvullend op een contractuele samenwerking – het bestuur van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie door dezelfde personen te laten vormen én de raad van toezicht van beide partijen ook door dezelfde personen te laten vormen. Dit wordt op het niveau van het bestuur en toezicht ook wel een personele unie genoemd. Deel 2 van deze handreiking gaat verder in op deze samenwerkingsvorm en de voorwaarden waaronder in dat geval een fiscale eenheid voor de btw kan worden gevormd.

De samenwerkingsvorm in Deel 1 en de samenwerkingsvormen in Deel 2 verschillen op essentiële punten:

Samenwerkingsvorm Deel 1	Samenwerkingsvorm Deel 2
Samenwerking ziet enkel op hetgeen in een overeenkomst is geregeld. Dat maakt dat de samenwerking van nature is begrensd en telkens expliciet moet worden aangepast bij op-/afschaling en wijziging.	Samenwerking door middel van een personele unie is in dat opzicht structureler van aard.
Samenwerking op deelgebieden/locaties.	Samenwerking door middel van een personele unie betreft de gehele organisatie, waarbij eenheid op het niveau van bestuur en toezicht wordt geschept.
De btw-oplossing is minder flexibel in geval van wijziging in samenstelling deelnemers en daarmee samenhangende verdeelsleutel.	De btw-oplossing vereist een duurzame organisatorische en financiële inkleding, maar leidt tot flexibiliteit in de operationele activiteiten.

Omdat btw-heffing aansluit bij de feiten en omstandigheden van het concrete geval verdient het aanbeveling dat onderwijsinstellingen en/of kinderopvangorganisaties vooraf aan de competente btw-inspecteur vragen of de wijze waarop zij hun samenwerking (willen) vormgeven leidt tot btw-heffing.

In het vervolg van deze handreiking ligt de focus op de inzet van personeel, omdat die inzet doorgaans de “btw-druk” veroorzaakt.

<sup>1</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2017/03/27/advies-taskforce-samenwerking-onderwijs-en-kinderopvang>

## DEEL 1:

contractuele samenwerking, waarbij de samenstelling van het bestuur en de raad van toezicht van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie niet op elkaar wordt afgestemd

### 1. Medewerkers voor zowel de onderwijsinstelling als de kinderopvangorganisatie laten werken (uitlenen van personeel)

Wanneer medewerkers in twee sectoren gaan werken, worden zij vaak door de ene partij aan de andere partij uitgeleend. Er is sprake van uitlening van personeel als een ondernemer (de uitlener) personeel ter beschikking stelt aan een andere ondernemer (de inlener) en het personeel onder toezicht of leiding van de inlener staat. Dit is in principe een btw-belaste prestatie, onafhankelijk van het feit of de inlener/uitlener een onderwijsinstelling of kinderopvangorganisatie is. Er zijn drie opties om personeel voor beide organisaties te laten werken zonder dat dit leidt tot btw-heffing:

- I. Indien er geen vergoeding wordt gevraagd voor het uitlenen van personeel, wordt niet aan btw-heffing toegekomen, omdat een essentieel element ontbreekt, namelijk een vergoeding. **Let op!** Een tegenprestatie in natura vormt voor de btw ook een vergoeding.
- II. Als de medewerker een arbeidsovereenkomst sluit met zowel de onderwijsinstelling als met de kinderopvangorganisatie is geen sprake van het ter beschikking stellen van personeel en wordt er om die reden niet aan btw-heffing toegekomen. **Let op!** Als de medewerker (ondanks de aanwezigheid van twee arbeidsovereenkomsten) toch wordt uitgeleend, is sprake van een uitleen die in beginsel belast is met btw.
- III. Ook in sommige andere gevallen is er in feite geen sprake van het uitlenen van personeel, waardoor er niet aan btw-heffing wordt toegekomen. Dit is het geval wanneer de uitlener afspraken maakt met de inlener over het resultaat, de inhoud en kwaliteit van de te verrichten werkzaamheden en hiervoor ook aansprakelijk is (er is sprake van een (onder)aanneming) en de werkzaamheden onder een btw-vrijstelling vallen. In dit geval moet aan alle onderstaande voorwaarden worden voldaan (Besluit van 5 juli 2022, nr. 2022-181729, ter beschikking stellen van personeel, paragraaf 2):
  - De partijen hebben een overeenkomst tot opdracht tot het verrichten van bepaalde werkzaamheden gesloten, waarbij de uitlener zich tegenover de inlener verbindt om bepaalde werkzaamheden uit te voeren waarbij de uitlener verantwoordelijk is voor het resultaat, de inhoud en de kwaliteit van die werkzaamheden;
  - De te verrichten werkzaamheden zijn in die overeenkomst zodanig beschreven dat de aard van die werkzaamheden duidelijk blijkt. Het is niet nodig dat de werkzaamheden gedetailleerd zijn beschreven;
  - Uit de overeenkomst blijkt dat tussen de inlener en de uitlener geen arbeidsovereenkomst of uitzendovereenkomst bestaat of enige andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat;
  - Er wordt ook feitelijk zo gehandeld; en
  - Op de werkzaamheden is een btw-vrijstelling van toepassing.

### 2. Kosten voor de gemene rekening

Onderwijsinstellingen en kinderopvangorganisaties die intensief samenwerken kunnen ervoor kiezen om gezamenlijk kosten te maken en deze kosten (en bijbehorende risico's) in een vooraf bepaalde verhouding te delen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het delen van een kopieerapparaat of het inschakelen van één receptioniste voor beide organisaties. Met behulp van het "leerstuk kosten voor gemene rekening" kan de penvoerder de kosten btw-onbelast doorberekenen aan de ondernemers met wie wordt samengewerkt (Besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, aftrek van voorbelasting, paragraaf 5.2.2.).

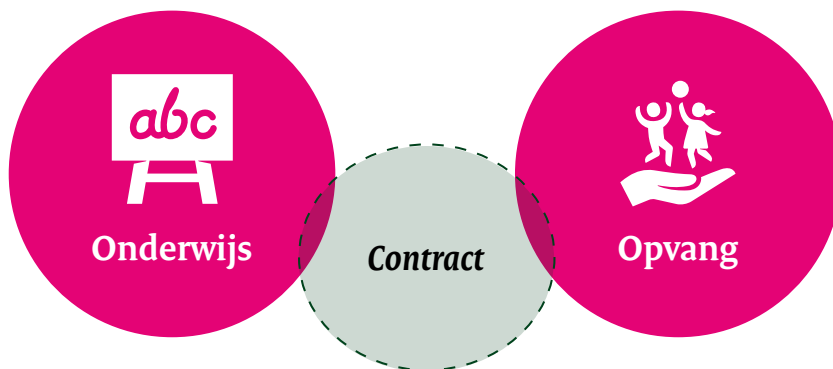
Er is sprake van kosten voor gemene rekening wanneer de kosten volgens een vooraf vaststaande verdeelsleutel (lees: een vast percentage) worden verdeeld over de verschillende partijen. De kosten zijn gemaakt ten behoeve van meerdere ondernemers, maar in eerste instantie worden de kosten door één ondernemer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

Het leerstuk kosten voor gemene rekening kan per kostenpost worden toegepast. Het is dus niet vereist om voor alle gezamenlijke kosten één vooraf vaststaande verdeelsleutel overeen te komen.

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

Als het leerstuk kosten voor gemene rekening van toepassing is, hoeft op de doorbelasting van de kosten geen btw in rekening te worden gebracht. Het leerstuk kosten voor gemene rekening gaat er namelijk van uit dat aan die verrekening van kosten geen prestaties ten grondslag liggen en het slechts een zuivere verdeling van kosten betreft.

**Schematische weergave van een samenwerkingsmodel behorend bij Deel 1: de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie sluiten een (samenwerkings)overeenkomst en leggen daarin de (samenwerkings)afspraken vast.**



## DEEL 2:

# samenwerkingsvormen, waarbij het bestuur van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie, alsmede de raad van toezicht van beide partijen, een personele unie vormen

Als de onderwijsinstelling(en) en kinderopvangorganisatie(s) een personele unie vormen is mogelijk sprake van een Fiscale Eenheid voor de omzetbelasting. Binnen een fiscale eenheid worden prestaties zonder btw aan elkaar verricht. Dit deel bespreekt de voorwaarden waaronder een fiscale eenheid voor de btw kan worden gevormd.

## Fiscale eenheid

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

Elke partij die onderdeel is van een fiscale eenheid voor de btw is hoofdelijk aansprakelijk voor de btw-schulden van de fiscale eenheid, ongeacht bij welk onderdeel van de fiscale eenheid de btw-schuld is ontstaan. Een aansprakelijkheidstelling is alleen mogelijk indien en voor zover de fiscale eenheid door de inspecteur bij beschikking is vastgesteld. De hoofdelijke aansprakelijkheid blijft gelden tot het moment dat niet meer aan de voorwaarden voor vorming van een fiscale eenheid wordt voldaan én de inspecteur hierover schriftelijk in kennis is gesteld.

Voor het vormen van een fiscale eenheid voor de btw is nodig dat partijen (1) btw-ondernemer zijn en (2) in organisatorisch, financieel en economisch opzicht verweven zijn.

### Ad (1) Btw-ondernemerschap

Een kinderopvangorganisatie wordt geacht een btw-ondernemer te zijn.

De onderwijsinstelling is in ieder geval btw-ondernemer voor prestaties die zij – naast het verzorgen van Rijksbekostigd onderwijs – tegen vergoeding verricht, zoals het uitlenen van personeel en het ter beschikking stellen van ruimtes. Dit – al dan niet gedeeltelijke – btw-ondernemerschap is voldoende voor het kunnen vormen van een fiscale eenheid btw.

In geval een bestuursstichting betrokken is bij de samenwerking (zie samenwerkingsvorm 2. hierna) is het van belang dat ook de bestuursstichting kwalificeert als btw-ondernemer. Hiertoe zal de bestuursstichting prestaties tegen vergoeding moeten verrichten, zoals het tegen vergoeding verrichten van bestuursdiensten voor de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie.

### Ad (2) Verwevenheden

#### *Organisatorische verwevenheid*

Van organisatorische verwevenheid is sprake als de onderwijsinstelling en de kinderopvang-organisatie (en de bestuursstichting) onder één overkoepelende leiding staan die als eenheid functioneert. Of als de leiding van de ene partij feitelijk ondergeschikt is aan de leiding van de andere partij.

#### *Financiële verwevenheid*

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

### Economische verwevenheid

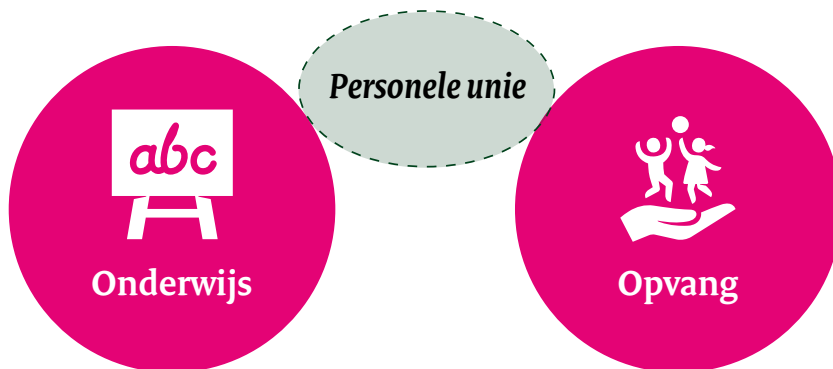
Van verwevenheid in economisch opzicht is sprake:

- A. Indien de activiteiten van partijen voor meer dan 50% strekken tot verwezenlijking van eenzelfde economisch doel, zoals de bediening van een gemeenschappelijke klantenkring of;
- B. Indien de activiteiten van de ene partij voor meer dan 50% ten behoeve van de andere partij worden uitgeoefend. Partijen zijn ook met elkaar verweven indien zij een niet verwaarloosbare economische relatie met elkaar hebben en wordt voldaan aan de overige verwevenheden.

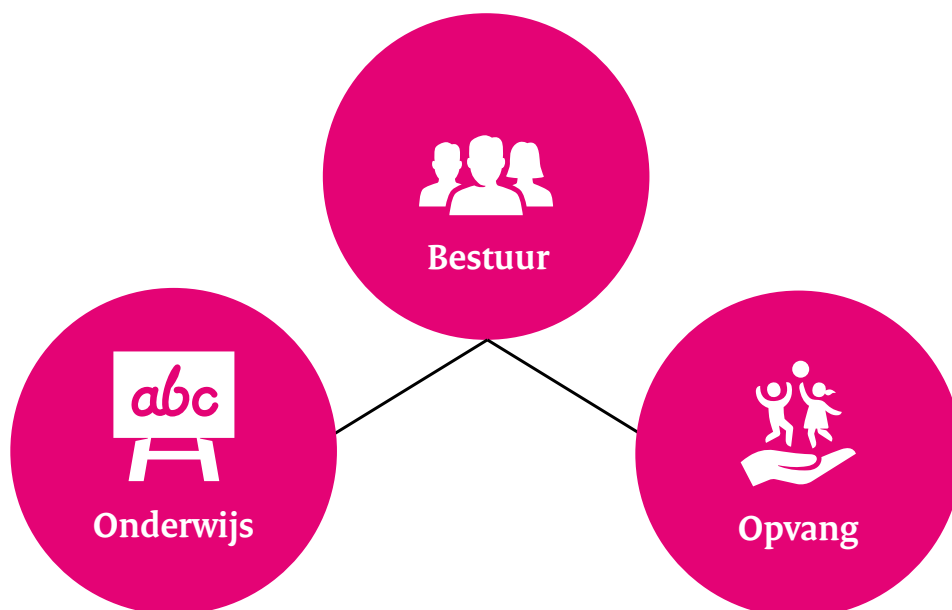
De verwevenheidseisen dienen per geval aan de hand van concrete feiten en omstandigheden te worden getoetst.

### Schematische weergave samenwerkingsvormen behorend bij Deel 2 die – mits wordt voldaan aan verwevenheidseisen (feitelijke toets!)- kunnen leiden tot een fiscale eenheid omzetbelasting

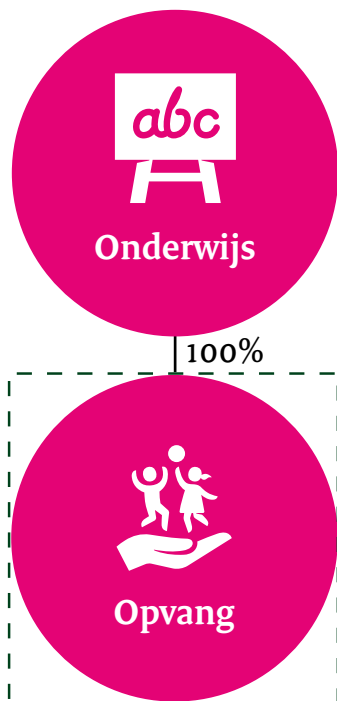
- 1. Het bestuur van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie wordt door dezelfde personen gevormd. Daarnaast wordt de raad van toezicht van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie door dezelfde personen gevormd.



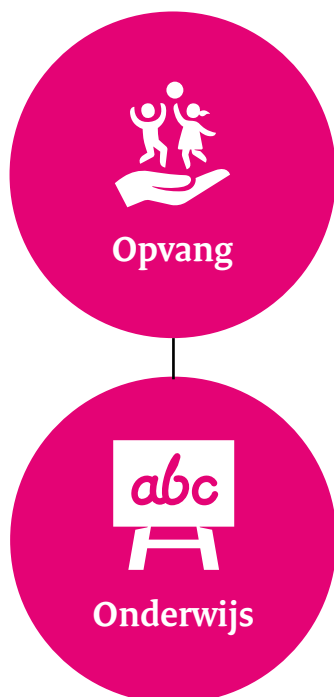
- 2. De bestuursstichting is als rechtspersoon bestuurder van de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie. De raad van toezicht van de bestuursstichting houdt toezicht op het geheel aan beheer- en bestuursactiviteiten van het bestuur van de bestuursstichting, ook binnen de onderwijsinstelling en de kinderopvangorganisatie.



3. De onderwijsinstelling is als rechtspersoon bestuurder van de kinderopvangorganisatie. De raad van toezicht van de onderwijsinstelling houdt toezicht op het geheel aan beheer- en bestuursactiviteiten van het bestuur van de onderwijsinstelling, ook binnen de kinderopvangorganisatie. In deze samenwerkingsvorm is het mogelijk dat de kinderopvangorganisatie wordt voortgezet in de rechtsvorm van een stichting, maar ook in de rechtsvorm van bijv. een BV.



4. De kinderopvangorganisatie is als rechtspersoon bestuurder van de onderwijsinstelling (dit is in beginsel voor openbaar onderwijs een minder praktische variant, vanwege inrichtingsvoorschriften vanuit de onderwijswetgeving). De raad van toezicht van de kinderopvangorganisatie houdt toezicht op het geheel aan beheer- en bestuursactiviteiten van het bestuur, ook binnen de onderwijsinstelling.



Deze brochure is een uitgave van:  
**Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid**  
**Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap**

Maart 2024