

## Toepassing van BTW-regels in het primair onderwijs

*Dit document is afkomstig uit het handboek van Sardes (dit handboek is op het forum te vinden). De documenten Wet- en regelgeving onderwijstijdverlenging en toepassing btw-regels zijn in januari 2010 geactualiseerd door Bé Keizer. Deze documenten kunnen net als het handboek ter inspiratie gebruikt worden bij de organisatie van onderwijstijdverlenging.*

*Tekst: Paul Kooiman, Sardes Utrecht, juli 2007*

*Geactualiseerd: Bé Keizer, VOS/ABB Woerden, januari 2010*

Wettelijk geregeld onderwijs is vrijgesteld van omzetbelasting. Onderwijsinstellingen vallen dus meestal niet onder de BTW-heffing. Scholen moeten wel de BTW betalen die leveranciers van producten en diensten in rekening brengen. Soms is dat heel duidelijk, soms ook niet. Om die reden volgt hieronder een samenvatting van de BTW-regels zoals die in het algemeen gelden voor het primair onderwijs.

### **Wat betekent: vrijgesteld van BTW?**

De BTW-regels zijn gebaseerd op Brusselse richtlijnen. Daarin is bepaald dat elke organisatie voor zijn prestaties BTW-plichtig is, tenzij voor bepaalde prestaties BTW-vrijstelling wordt verleend.

BTW-plicht betekent dat een organisatie over ontvangsten BTW moet afdragen aan de fiscus en de BTW die is opgenomen in de prijs van aankopen terugvraagt van de fiscus. Met BTW-vrijstelling wordt het omgekeerde bedoeld: er wordt aan afnemers geen BTW in rekening gebracht en het terugvragen van BTW bij de fiscus is niet mogelijk.

Elke organisatie is zelf verantwoordelijk voor de juiste toepassing van de BTW-regels. Organisaties dienen zelf te berekenen welke BTW over ontvangsten zij moeten afdragen aan de fiscus en welke BTW over uitgaven zij kunnen terugvragen van de fiscus. De belastingdienst controleert achteraf. De BTW-vrijstellingen zijn in de Europese richtlijnen limitatief beschreven. Nederland is derhalve niet vrij om zelf een BTW-vrijstelling te verlenen. Verder zijn aan BTW-vrijstelling voorwaarden verbonden.

### **Vrijstelling voor wettelijk geregeld onderwijs**

Een van de toegestane BTW-vrijstellingen is die voor het geven van wettelijk geregeld onderwijs, inclusief de examinering. Dit geldt voor het basisonderwijs tot en met het hoger onderwijs, ook wanneer dat wordt verzorgd door een zelfstandige ondernemer.

### **Tevens zijn vrijgesteld:**

- Algemeen vormend onderwijs ontleend aan het wettelijk geregeld onderwijs, ook als dit wordt verzorgd door particuliere instellingen die (gedeelten van) het reguliere onderwijs geven, ook al vallen ze niet onder de onderwijsinspectie.
- Beroepsopleidingen, waaronder bijscholing en cursussen gericht op een (toekomstige) werkring en congressen, seminars en symposia waarbij het overdragen van kennis en/of vaardigheden met betrekking tot het functioneren van personen in een (toekomstige) werkring voorop staat. Dit geldt ook voor opleidingen van particuliere instellingen die (gedeelten van) het reguliere onderwijs geven, ook al vallen ze niet onder de wettelijke onderwijsinspectie.
- Vakinhoudelijke en (naar keuze) niet-vakinhoudelijke (bij)lessen, huiswerk- en/of studiebegeleiding in het kader van het wettelijk geregeld onderwijs, ook wanneer dat wordt verzorgd door ondernemers.
- De verhuur of verkoop door scholen van schoolboeken die noodzakelijk zijn voor het volgen van het onderwijs, waarbij die verhuur of verkoop moet plaatsvinden in het kader van het door die scholen verstrekte BTW-vrijgestelde onderwijs.

- Onder de BTW-vrijstelling valt ook het contractonderwijs door reguliere onderwijsinstellingen, waarvoor kostendeekkende tarieven worden berekend.
- Verwant hieraan is de vrijstelling voor het door een derde docent voor een onderwijsinstelling verzorgd (deel van) het onderwijs, wanneer de ene partij zich aan de andere partij verbindt tot het geven van onderwijs en daarvoor ook de verantwoordelijkheid neemt.
- Door zelfstandigen verzorgde remedial teaching in directe samenhang met het vrijgestelde primair en voortgezet onderwijs; dit betreft remedial teaching die zoveel mogelijk aansluit bij de leerstof, waarbij de remedial teacher nauw samenwerkt met de docenten van de betrokken leerling. Daarbij moet de remedial teaching in hoofdzaak bedoeld zijn om leerachterstanden en leerproblemen te behandelen die bijvoorbeeld het gevolg zijn van dyslexie, ADHD en motorische stoornissen en van daarmee samenhangende emotionele en gedragsproblemen bij leerlingen. Het diagnosticeren hiervan moet plaatsvinden via tests die worden afgenomen door daartoe bevoegde (ontwikkelings-) psychologen en orthopedagogen met specifieke aantekening.

### **Wat is niet vrijgesteld van BTW?**

Voor de volgende producten en diensten geldt geen BTW-vrijstelling:

- software en computerservices, digitaal aangeleverde informatie en diensten van wetenschappelijke en educatieve aard en pakketten die bestaan uit een lesboek plus CD-rom of iets dergelijks.
- diensten en goederenleveringen die dienstbaar zijn aan het onderwijs zoals het geven van advies over het onderwijs, het organiseren van cursussen en onderwijsondersteunende diensten.

### **Facultatief**

Cursussen gericht op een (toekomstige) werkkring kunnen naar keuze ook BTW-plichtig worden aangeboden. Dat is voordelig wanneer de afnemers commerciële ondernemers zijn.

### **BTW constructies**

Wie een BTW-vrijstelling heeft, betaalt wel BTW over zijn aankopen. Bij grote uitgaven, zoals voor onderhoud van de huisvesting, voor schoolinventarissen en voor apparatuur, gaat het om hoge BTW-bedragen. Net als andere BTW-vrijgestelde organisaties zoeken ook onderwijsinstellingen naar constructies waardoor de BTW-druk op hun aankopen vermindert.

Zolang deze constructies juridisch waterdicht worden opgezet en uitgevoerd, kan de rechter ze uiteraard niet verbieden. De wetgever ziet deze constructies echter met lede ogen aan. Want ze stroken niet met doel en strekking van de wet. Aan de Tweede Kamer is een voorstel tot wetswijziging aangeboden waarmee BTW-constructies kunnen worden bestreden. Het betreft constructies waarbij een rechtspersoon wordt geschoven tussen koper en leverancier. De uiteindelijke afnemer huurt of least de dure goederen of bedrijfsinstallaties van de rechtspersoon die ze heeft aangeschaft. Het beoogde BTW-voordeel wordt bereikt door de verhuurprijs zo laag mogelijk en de verhuurperiode zo kort mogelijk te houden.

### **Extra ruimte**

De BTW-vrijstelling is dus aan regels gebonden. Scholen krijgen wel enige ruimte:

1. Als twee of meer schoolbesturen één werknemer willen aanstellen en deze bij alle scholen werkzaamheden willen laten verrichten, is dat mogelijk zonder BTW in rekening te brengen. De werknemer moet dan bij één school worden aangesteld, terwijl de schoolbesturen vooraf vastleggen op welke wijze zij de kosten van deze werknemer onderling zullen verdelen met inachtneming van de volgende uitgangspunten:
  - a. de kosten moeten worden gemaakt ten behoeve van verschillende scholen en in eerste instantie door één van hen worden betaald (de school die de kosten betaalt, moet een deel daarvan uiteindelijk ook zelf dragen),

- b. de kosten worden voor het werkelijke bedrag volgens een tevoren vaststaande verdeelsleutel omgeslagen over alle betrokken scholen en
- c. het risico van die kosten moet alle partijen volgens de vooraf overeengekomen verdeelsleutel aangaan.

Deze constructie staat bekend als 'Kosten voor gemene rekening'.

Wanneer het doorberekenen van de kosten plaatsvindt op basis van de verrichte werkzaamheden, bijvoorbeeld het aantal op een bepaalde school gewerkte uren, is niet aan deze uitgangspunten voldaan, zodat BTW in rekening moet worden gebracht.

2. Er hoeft geen BTW betaald te worden wanneer een personeelslid gedurende langere tijd buitengewoon verlof wordt verleend voor georganiseerd overleg (GO) of vakbondswerk. In de overeenkomst tussen school en vakorganisatie over de vergoeding voor de vervanging dient te worden verwezen naar de regeling GO- en vakbondsfaciliteiten en naar de bepalingen in de decentrale CAO op grond waarvan het bevoegd gezag verplicht is (onder voorwaarden) personeel voor GO- en vakbondswerkzaamheden buitengewoon verlof te verlenen. De tweede voorwaarde is dat de school de vergoeding voor de kosten van vervanging die de school van de vakorganisatie ontvangt, gebruikt voor de fysieke vervanging van het personeelslid aan wie buitengewoon verlof voor GO- en vakbondswerkzaamheden is verleend.

### **Detachering**

Detachering in het kader van arbeidsmobiliteit is onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld. Over alle overige detacheringen / tewerkstellingen / uitlening van personeel moet, zo was tot voor kort de interpretatie, BTW worden betaald. Zo zou BTW verschuldigd zijn bij de terbeschikkingstelling van een personeelslid of docent die onder leiding en toezicht van de inlenende school werkzaam is. Door een beroepsprocedure tegen een BTW-verplichting waarbij een school ook in cassatie ging bij de Hoge Raad die vervolgens het Europese Hof om een principe uitspraak vroeg, is het nu echter duidelijk geworden dat detachering niet altijd gepaard gaat met een BTW-verplichting (de zaak van het Horizon College). Inmiddels is dat ook in wet- en regelgeving vastgelegd (bij Wet van 3 juli 2008, Stb. 2008, 262) en geldt nu dus een nieuwe interpretatie.

Deze nieuwe interpretatie houdt in dat wanneer:

- a. de terbeschikkingstelling van onderwijzend personeel door een bevoegd gezag van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die dienst niet op gelijkwaardige wijze het niveau en de kwaliteit van het onderwijs op de inlenende school kan worden verzekerd, en
- b. de terbeschikkingstelling van onderwijzend personeel door het bevoegd gezag er niet in hoofdzaak toe strekt haar extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die wel aan de BTW-verplichting zijn onderworpen, er geen sprake is van een BTW-verplichting voor het bevoegd gezag.

De nieuwe interpretatie is nog steeds niet eenvoudig te begrijpen en daarom is het te hopen dat het ministerie van Financiën zorgt voor een heldere formulering zodat een ieder weet waar precies de grens ligt.

### **Samenwerkingsverband WSNS**

De inzet van personeel vanuit het samenwerkingsverband WSNS heeft een wettelijke grondslag in artikel 19 lid 2. Dat luidt:

Het zorgplan bevat in elk geval:

...

- b. de wijze, waarop de bekostiging voor de zorgvoorzieningen, bedoeld in artikel 120, vierde lid, en artikel 132, en het daaraan gerelateerde personeel wordt ingezet, alsmede de basisscholen waaraan de bekostiging, bedoeld in artikel 132, wordt overgedragen,

...

Daardoor kan de inzet van de middelen nader geregeld worden in het zorgplan zonder dat er sprake is van een BTW verplichting. Het is daarom ook van belang om niet te spreken over detachering - want dat staat voor velen nog steeds zo ongeveer synoniem aan BTW-verplichting – maar over inzet van personeel conform het zorgplan. In het zorgplan wordt die inzet dan nader geduid en zo nodig meer gedetailleerd ingevuld in een bijlage bij het zorgplan.

Veel samenwerkingsverbanden zijn onvoldoende op de hoogte van deze situatie en betalen ten onrechte BTW voor de inzet van bijv. ambulante begeleiders. Veel belastinginspecteurs zijn niet tot onvoldoende op de hoogte van de specifieke constructie van de samenwerkingsverbanden WSNS en geven desgevraagd vrijwel altijd te kennen dat er een BTW-verplichting geldt. Indertijd is over deze materie nog een brief verschenen van het ministerie van Financiën van 20 juli 1999.

Als er daadwerkelijk sprake was van een BTW-verplichting zou dat ook in de bekostiging van de samenwerkingsverbanden WSNS opgenomen moeten zijn: dat is dus niet het geval!

### **Leerlinggebonden financiering**

Over de BTW-heffing ten aanzien van leerlinggebonden financiering zijn een tweetal brieven van het ministerie van Financiën verschenen. De eerste betreft de brief van 23 juli 2003, later gevolgd door de brief van 8 december 2005, die een inperking inhoudt van de vrijstelling. In de brief van december 2005 is vastgelegd dat de volgende werkzaamheden zijn vrijgesteld:

- Werkzaamheden die scholen voor (voortgezet) speciaal onderwijs verrichten op grond van artikel 8a WEC (Onderzoek en ondersteuning t.b.v. leerlingen in basisonderwijs en voortgezet onderwijs)
- Werkzaamheden die een REC verricht op grond van artikel 28b WEC (Regionaal expertisecentrum)
- Werkzaamheden die een Cvl verricht op grond van artikel 28c WEC (Taken commissie voor de indicatiestelling)

De goedkeuring dat ook leveringen en diensten die een uitvloeisel vormen van artikel 8a is ingetrokken vanwege een te groot uitstralingseffect. Dit laatste betekent dat bijv. de detachering van personeel door een school aan een REC voor zover dat voortvloeit uit artikel 8a van de WEC niet meer vrijgesteld is van BTW.

### **Overige punten**

- BTW-vrijgesteld is de tussenschoolse opvang als bedoeld in de Wet kinderopvang door een ondernemer die voldoet aan de in en krachtens hoofdstuk 3 van die Wet gestelde regels.
- Subsidies zijn in veel gevallen vrijgesteld. Een subsidie valt wel onder de BTW als de subsidie (die overigens forfaitair kan zijn) specifiek aan het gesubsidieerde orgaan wordt betaald om een bepaald goed te leveren of een bepaalde dienst te verrichten en wanneer kopers van het goed of ontvangers van de dienst elk afzonderlijk voordeel uit het subsidie halen.
- Als een school buiten schooltijd bijvoorbeeld de gymzaal verhuurt, hoeft daarover geen BTW in rekening te worden gebracht. Maar als de huurder erom vraagt, kán dat onder bepaalde voorwaarden wel.
- Als een school zelf een kantine exploiteert, is deze exploitatie onder bepaalde voorwaarden in beginsel BTW-vrijgesteld. Maar over de verkoopopbrengst moet in ieder geval BTW worden afgedragen indien die opbrengst méér dan € 68.067,- per jaar bedraagt. Wanneer de kantine-exploitatie is uitbesteed en het exploitatierisico bij de school ligt, is de school – dus niet de exploitant - verantwoordelijk voor de BTW-afdracht.
- De BTW-vrijstelling voor medische dienstverlening is onlangs gewijzigd. Vastgelegd is welke diensten een Arbo-dienst BTW-vrijgesteld kan leveren en welke dienstverlening BTW-belast is.
- Interactief onderwijs (E-learning) is BTW-vrijgesteld, wanneer internet alleen wordt gebruikt als communicatiemiddel tussen leraar en student. Geautomatiseerd onderwijs

dat uitsluitend via internet kán worden verstrekt (met inbegrip van virtuele klaslokalen) is commerciële dienstverlening en dus BTW-plichtig.

### **Vraag het uw belastinginspecteur?**

In het bovenstaande zijn algemene regels en jurisprudentie met betrekking tot de BTW-plicht en de BTW-vrijstelling voor het onderwijs op een rij gezet. Omdat het een zeer complexe materie betreft, is het niet mogelijk voor elke situatie een passende beschrijving te geven. Instellingen zijn zelf verantwoordelijk voor de uitvoering van de BTW-regels. Met specifieke vragen kunt u altijd terecht bij de belastinginspecteur of bij een belastingadviseur. Daarbij dient men dan wel te bedenken dat de betreffende belastinginspecteur of –adviseur wel eens minder goed op de hoogte kan zijn van de specifieke onderwijssituatie. Daardoor neigt een belastinginspecteur nogal snel tot de conclusie dat er wel sprake is van een BTW-verplichting. De belastingadviseur zal geneigd zijn het advies te geven er in de financiële huishouding wel rekening mee te houden dat er achteraf toch sprake zou kunnen zijn van een betalingsverplichting. Dat leidt dan tot de situatie dat in de begroting en jaarrekening die post opduikt en het wordt dan nogal lastig om staande te houden dat er geen sprake is van een BTW-verplichting.

Kortom, maak zelf een verstandige afweging en voorkom als het enigszins kan dat BTW betaald gaat worden over het geven van onderwijs.

Bronnen:

Ministerie van OCW

Ernst & Young belastingadviseurs