

Omzetbelasting. Ter beschikking stellen van personeel

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, Stcrt. nr. 57

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een actualisering, samenvoeging en intrekking van de tot de datum van publicatie van dit besluit gepubliceerde beleidsbesluiten over de heffing van omzetbelasting bij het ter beschikking stellen van personeel, met inbegrip van de in 1990 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal gezonden notitie c.a., (Tweede Kamer, vergaderjaar 1990-1991, 21 800 IX B, nr.19 en Tweede Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 22 300 IXB, nr.31). In het Belastingplan 2007 is toegezegd dat onder bepaalde voorwaarden heffing van omzetbelasting achterwege kan blijven met betrekking tot het door instellingen van het wetenschappelijk onderwijs (universitaire instellingen) onderling detacheren van wetenschappelijk personeel (Tweede Kamer, Vergaderjaar 2006-2007, 30 804, nrs. 3 en 8, onderdelen 3.3.2, VN 2006/48.7 en 2006/55.2). De toezegging is in dit besluit opgenomen in onderdeel 5.1.

1. Inleiding

Dit besluit betreft de toepassing van de wet ten aanzien van het ter beschikking stellen van personeel. Deze dienst is in beginsel onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. In een aantal situaties heb ik aanleiding gevonden goed te keuren dat heffing van omzetbelasting achterwege blijft. Die situaties komen in dit besluit aan de orde. Als heffing van omzetbelasting op grond van dit besluit achterwege blijft, kan ter zake geen aanspraak op aftrek van voorbelasting worden gemaakt.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

wet	Wet op de omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
bijlage B	de bij het uitvoeringsbesluit behorende bijlage B
Wwb	Wet werk en bijstand

2. Algemeen

Onder het ter beschikking stellen van personeel, dat onder verschillende aanduidingen plaatsvindt (o.a. detacheren, uitlenen, ter beschikking stellen), wordt in het kader van dit besluit verstaan de situatie waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt van een ander, waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die ander arbeid verricht. Het feit dat een werknemer over specifieke vakkennis beschikt, al dan niet gecombineerd met de aan het desbetreffende beroep gekoppelde professionele

verantwoordelijkheid, sluit niet uit dat die werknemer onder toezicht of leiding werkzaam kan zijn.

Van het ter beschikking stellen van personeel moet worden onderscheiden de situatie waarin de presterende ondernemer zich tegenover zijn afnemer verbindt bepaalde werkzaamheden uit te voeren, waarbij die ondernemer ook voor de inhoud en kwaliteit van die werkzaamheden aansprakelijk is ¹⁾.

.....
1) Vergelijk in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 7 december 1994, nr. 29.571 (VN 1994/4057).

In dit besluit komt achtereenvolgens aan de orde het ter beschikking stellen van personeel:

- a. in de sociaal-culturele sector (onderdeel 3);
- b. in de gezondheidssector (onderdeel 4);
- c. in de onderwijssector (onderdeel 5);
- d. aan zgn. euregio's (onderdeel 6);
- e. in het kader van herstructurering van publiekrechtelijke lichamen (onderdeel 7);
- f. ter bevordering van arbeidsmobiliteit (onderdeel 8).

3. Ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector

3.1. Algemeen

Het ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector kan onder de volgende voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven:

- a. Het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer (instelling), die is genoemd in onderdeel *b* van Bijlage B of door de inspecteur is erkend als instelling van sociale of culturele aard (onderdeel *c* van Bijlage B).
- b. De terbeschikkingstelling moet structureel van karakter zijn. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst, die de werknemer met de formele werkgever sluit. Deze moet in beginsel voor onbepaalde tijd zijn gesloten. Wanneer sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid, dat de intentie van zowel de werkgever als de werknemer er op is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt.
- c. De instelling(en) waar een werknemer daadwerkelijk zijn werkzaamheden zal gaan uitvoeren, moet inhoudelijk betrokken zijn bij de sollicitatieprocedure van die werknemer. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin een werknemer, nadat deze eerst enige tijd alleen ten behoeve van de formele werkgever werkzaam is geweest,

voor een deel dan wel de volledig beschikbare werktijd structureel aan een andere instelling ter beschikking wordt gesteld.

- d. De werknemer moet zijn werkzaamheden in beginsel bij één, in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen instelling verrichten. Ook als een werknemer bij meer dan één instelling werkzaam is, kan heffing van omzetbelasting achterwege blijven, als de werknemer structureel bij die andere, in de arbeidsovereenkomst c.a. te noemen instellingen werkzaam is. Als een werknemer echter steeds voor een relatief korte periode bij verschillende instellingen zijn werkzaamheden uitvoert, kan heffing van omzetbelasting niet achterwege blijven ter zake van het ter beschikking stellen van die werknemer.
- e. Op de betrokken werknemer moet de CAO van toepassing zijn, die geldt voor de instelling(en) waar die werknemer daadwerkelijk zijn werkzaamheden uitvoert.
- f. De vergoeding voor het ter beschikking stellen van het personeel moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van de betrokken werknemer(s). Het berekenen van een redelijke vergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever, vormt geen belemmering om de heffing van omzetbelasting achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot heffing van omzetbelasting.
- g. Bij beëindiging van de relatie tussen degene die het personeel ter beschikking stelt (de uitlener) en degene bij wie dat personeel daadwerkelijk werkzaamheden verricht (de inlener), moet de inlener verantwoordelijk zijn voor de gevolgen van de beëindiging van die relatie voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) tussen de uitlener en de tot de datum van beëindiging van de relatie bij de inlener werkzame personen. De hier bedoelde verantwoordelijkheid moet betrekking hebben op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie en ook op het door de inlener, binnen de voor hem bestaande mogelijkheden, medewerking verlenen aan het zoeken naar een nieuwe werkring voor de betrokken werknemer.

De essentie van de hiervóór onder *b* t/m *g* vermelde voorwaarden is, dat de inlener in materieel opzicht de positie van werkgever inneemt. Dat komt het sterkst tot uitdrukking in de onder *g* genoemde voorwaarde. Die voorwaarde houdt in dat de inlener verantwoordelijk moet zijn voor de financiële gevolgen van het beëindigen van het inlenen van het personeel. In de praktijk blijkt dat als aan die voorwaarde is voldaan, doorgaans ook aan de andere (onder *b* t/m *f* genoemde) voorwaarden wordt voldaan. Als aan één van die voorwaarden niet wordt voldaan dan hoeft dat niet zonder meer te betekenen dat voor het ter beschikking stellen van personeel omzetbelasting is verschuldigd. Zo komt het voor dat de arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd, ondanks de intentie daartoe, niet wordt omgezet in een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd, terwijl wel aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Die omstandigheid is op zichzelf onvoldoende om het ter beschikking stellen van dat personeel in de heffing van omzetbelasting te betrekken. Dat geldt ook in een situatie waarin alleen sprake is van het op juridische gronden niet kunnen toepassen van de CAO van de inlener op het ingeleende personeel. Ook die

enkele omstandigheid hoeft niet te leiden tot heffing van omzetbelasting voor het ter beschikking stellen van dat personeel. Dat is echter anders in het geval de inlener niet verantwoordelijk is voor de gevolgen die de beëindiging van het inlenen van personeel heeft of kan hebben. Het gaat dan om de gevolgen voor de arbeidsovereenkomst tussen de uitlener en het betrokken personeel (zie onderdeel *g* hiervóór). Dan wordt inbreuk gemaakt op het wezen van de goedkeuring. Ook is dan de kans reëel dat er sprake is van verstoring van de concurrentieverhoudingen ten opzichte van commerciële uitzendbureaus. Het niet voldoen aan de hiervóór onder *g* geformuleerde voorwaarde heeft dus zonder meer tot gevolg dat voor het ter beschikking stellen van personeel omzetbelasting is verschuldigd.

3.2. Wet werk en bijstand

De Wet inschakeling werkzoekenden en verschillende andere wetten, waaronder de Algemene bijstandswet, zijn per 1 januari 2004 vervangen door de Wwb. In verband daarmee moet onderdeel b-25 van bijlage B worden aangepast. Vooruitlopend op die aanpassing kan de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel *f*, van de wet worden toegepast op het ter beschikking stellen van personen, die onder de werking vallen van de Wwb en die meer dan 2 jaar werkloos zijn.

4. Ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector

4.1. Algemeen

Het ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector kan onder bepaalde voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Die voorwaarden zijn in grote lijnen gelijk aan de voorwaarden die voor de sociaal-culturele sector gelden. De voorwaarden, genoemd in onderdeel 3.1 van dit besluit onder de letters *b*, *c*, *d*, *f* en *g*, gelden ook voor het ter beschikking stellen van personeel in de gezondheidssector. Naast deze voorwaarden gelden nog de volgende voorwaarden:

- a.* het personeel moet ter beschikking worden gesteld door een ondernemer die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel *c* of *g*, van de wet;
- b.* het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer, die met betrekking tot de prestaties waarvoor het betrokken personeel wordt ingezet een beroep kan doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel *c*, *f*, *g* of *o*, van de wet;
- c.* op de betrokken werknemer moet een CAO dan wel een generieke rechtspositieregeling van toepassing zijn, die geldt voor instelling(en)/ondernemer(s) die een beroep kunnen doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel *c*, *f*, *g* of *o*, van de wet.

Voor de essentie en reikwijdte van de hiervóór bedoelde en genoemde voorwaarden wordt verwezen naar de laatste alinea van onderdeel van onderdeel 3.1 van dit beleidsbesluit.

4.2. Terbeschikkingstelling in kader van een medische beroepsopleiding

In de gevallen waarin in het kader van een medische beroepsopleiding personeel tijdelijk bij een (andere) instelling in de gezondheidssector werkzaam is, kan heffing van omzetbelasting achterwege blijven. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan assistent-geneeskundigen in opleiding (aio's), personen die een opleiding volgen voor operatieassistent, verpleegkundige of ziekenverzorgende. Een zelfde gedragslijn kan worden gevolgd met betrekking tot zgn. anio's).

5. Terbeschikkingstelling van personeel in de onderwijssector

Het tegen vergoeding detacheren van onderwijspersoneel is een dienst die belast is met omzetbelasting ¹⁾. In enkele situaties kan de heffing van omzetbelasting voor het ter beschikking stellen van personeel in de onderwijssector echter achterwege blijven. Dat is mogelijk als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Die situaties zijn:

.....

1) Het Hof Amsterdam heeft in die zin beslist in de uitspraak van 3 november 2003, nr. 02/6737. Tegen deze uitspraak is beroep in cassatie ingesteld en de Hoge Raad heeft op 2 december 2005 prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie (VN 2005/59.22). Over deze aangelegenheid zijn ook Kamervragen gesteld en beantwoord, Tweede Kamer, Vergaderjaar 2005-2006, Aanhangsel, nr. 1359 (VN 2006/23.21).

- a. het ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel (onderdeel 5.1);
- b. het ter beschikking stellen van personeel in het kader van het bevorderen van arbeidsmobiliteit (dit onderwerp komt aan de orde in onderdeel 8.3).

Verder wordt in onderdeel 5.2 aandacht besteed aan het tijdelijk ter beschikking stellen van onderwijspersoneel voor vakbondsactiviteiten.

5.1. Ter beschikking stellen wetenschappelijk personeel

Het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen van wetenschappelijk onderwijs kan onder bepaalde voorwaarden buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Die voorwaarden zijn in grote lijnen gelijk aan die welke gelden voor het zonder berekening van omzetbelasting ter beschikking stellen van personeel in de sociaal-culturele sector. Zo gelden de voorwaarden, genoemd in onderdeel 3.1 van dit besluit onder de letters *b*, *c*, *d*, *f* en *g*, ook voor het onderling ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel door instellingen voor wetenschappelijk onderwijs. Naast deze voorwaarden gelden nog de volgende voorwaarden:

- a. het personeel moet ter beschikking worden gesteld door een ondernemer die zich met betrekking tot zijn primaire activiteiten kan beroepen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet;
- b. het personeel moet ter beschikking worden gesteld aan een ondernemer, die met betrekking tot de prestaties waarvoor de betrokken personeel wordt ingezet, een beroep kan doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet;
- c. op de betrokken werknemer moet een CAO dan wel een generieke rechtspositieregeling van toepassing te zijn, die geldt voor instelling(en)/ondernemer(s) die een beroep kunnen doen op de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet.

Voor de essentie en reikwijdte van de hiervóór bedoelde en genoemde voorwaarden wordt verwezen naar de laatste alinea van onderdeel van onderdeel 3.1 van dit beleidsbesluit.

De instellingen die van deze tegemoetkoming gebruik kunnen maken zijn:

- a. De openbare universiteiten te Leiden, Groningen, Amsterdam, Utrecht, Delft, Wageningen, Eindhoven, Enschede, Rotterdam en Maastricht.
- b. De bijzondere universiteit te:
 - Amsterdam, uitgaande van de Vereniging voor christelijk wetenschappelijk onderwijs;
 - Nijmegen, uitgaande van de Stichting Katholieke Universiteit;
 - Tilburg, uitgaande van de Stichting Katholieke Universiteit Brabant ¹⁾.

.....
 1) Volledigheidshalve merk ik hierbij nog op, dat deze goedkeuring niet van toepassing is op andere situaties binnen de onderwijssector waarin sprake is van het ter beschikking stellen van personeel. Zo heeft de Tweede Kamer der Staten-Generaal bij de behandeling van het Belastingplan 2007 een motie verworpen waarin werd verzocht de in dit Besluit getroffen regeling voor wetenschappelijk personeel ook te laten gelden voor het onderling ter beschikking stellen van personeel door HBO- en MBO-instellingen (Tweede Kamer, Vergaderjaar 2006-2007, 30 804, nr. 23, VN 2006/55.7).

5.2. Werkzaamheden onderwijspersoneel voor vakbondsorganisatie

In de onderwijssector komt het voor dat personeel, in dienst van een onderwijsinstelling, tijdelijk werkzaamheden verricht voor een organisatie van overheids- en onderwijspersoneel (hierna: een vakbondsorganisatie). Zie in dit verband ook de uitspraak van de Rechtbank Arnhem van 28 oktober 2005, nr. 05/0499, VN 2006/16.14.

Onderwijsinstellingen die vervangend personeel inschakelen voor het personeel dat tijdelijk werkzaamheden uitvoert voor een vakbondsorganisatie, hebben recht op een vergoeding van de kosten van dat vervangende personeel. In deze situatie is de onderwijsinstelling geen omzetbelasting verschuldigd over de vergoeding die zij ontvangt in verband met het (tijdelijk) aantrekken van vervangend personeel. Dit geldt niet als een onderwijsorganisatie de vergoeding ontvangt onafhankelijk van de omstandigheid of een personeelslid (tijdelijk) wordt vervangen. In dat geval

is de betrokken onderwijsinstelling over de ontvangen vergoeding omzetbelasting verschuldigd.

6. Ter beschikking stellen van personeel door publiekrechtelijke lichamen aan euregio's

Om grensoverschrijdende samenwerking op regionaal gebied te bevorderen is door de EU een kaderovereenkomst vastgesteld. Op basis van deze kaderovereenkomst heeft Nederland met België en Duitsland afspraken gemaakt om tot samenwerking te komen. Naast de samenwerking op privaatrechtelijke basis, kan grensoverschrijdende samenwerking ook vorm worden gegeven door middel van bestuursafspraken, gemeenschappelijke organen of openbare lichamen met rechtspersoonlijkheid. Op dit moment zijn er meerdere gestructureerde vormen van samenwerking. De activiteiten van deze samenwerkingsverbanden (verder te noemen: euregio's) betreffen onder meer toerisme, recreatie, economie, verkeer, cultuur en welzijn. Daarnaast zijn alle euregio's ingeschakeld bij de uitvoering van het communautaire initiatief INTERREG. Dat is een subsidieprogramma van de Europese Unie dat beoogt door regionale grensoverschrijdende samenwerking de sociaaleconomische structuur van de grensgebieden te verbeteren. De organisatie en de structuur van de euregio's is divers. Sommige euregio's zijn informeel van aard. Enkele andere euregio's zijn privaatrechtelijk vorm gegeven. De andere euregio's zijn publiekrechtelijk georganiseerd of hebben het voornemen zich zo te organiseren.

Een grensoverschrijdend openbaar lichaam kan, als publiekrechtelijk rechtspersoon, ambtenaren aanstellen dan wel personeel op privaatrechtelijke basis in dienst nemen. Daarbij geldt als hoofdregel dat op het personeel de rechtspositie van toepassing is van het land waar het openbaar lichaam is gevestigd. Voor Nederlands personeel in dienst van een euregio met een zetel in België of Duitsland levert dat problemen op van rechtspositionele aard (sociale zekerheid naar Belgisch of Duits recht, breuk in pensioenopbouw e.d.). Deze rechtspositionele problematiek wordt nu nog opgelost door middel van terbeschikkingstelling van personeel.

Ik keur goed dat de hiervoor omschreven situaties buiten de heffing van omzetbelasting blijven bij het ter beschikking stellen van personeel. Dat kan op voorwaarde dat de terbeschikkingstelling een structureel karakter heeft en de betrokken euregio in materiële zin als werkgever optreedt. Aan deze voorwaarden wordt voldaan als:

- a. de arbeidsovereenkomst met, dan wel de aanstelling door, de formele werkgever voor onbepaalde tijd geldt;
- b. de euregio waar een werknemer dan wel ambtenaar zijn werkzaamheden gaat uitvoeren, inhoudelijk betrokken is (geweest) bij de sollicitatieprocedure van die persoon;
- c. de werknemer zijn werkzaamheden verricht bij de in de arbeidsovereenkomst c.a. met de formele werkgever te noemen euregio;

- d. de vergoeding voor het ter beschikking stellen beperkt blijft tot de brutoloonkosten van de betrokken werknemers casu quo ambtenaren; en
- e. de euregio verantwoordelijk is voor de gevolgen van de beëindiging van de relatie tussen het publiekrechtelijke lichaam dat het personeel ter beschikking stelt en de euregio. Het gaat dan om de gevolgen voor de bestaande arbeidsovereenkomst(en) en/of aanstelling(en) met casu quo van de personen die tot de datum van beëindiging van de relatie bij de betrokken euregio werkzaam waren. De hier bedoelde verantwoordelijkheid ziet op de financiële gevolgen voor de euregio van de beëindiging van bedoelde relatie.

Het komt voor dat een euregio haar kennis en medewerkers ter beschikking stelt voor projectgerelateerde opdrachten. Ook verrichten euregio's adviesdiensten in nieuwe EU lidstaten. In verband daarmee is bijvoorbeeld de Stichting Euregio Crossborder Consultancy opgericht. Voor het ter beschikking stellen van personeel door dit soort stichtingen kan geen gebruik worden gemaakt van de tegemoetkoming.

7. Herstructurering publiekrechtelijke lichamen

Een (her)structurering van publiekrechtelijke lichamen is bijvoorbeeld een gemeentelijke herindeling of het samengaan van publiekrechtelijke lichamen. Bij een dergelijke (her)structurering komt het voor dat personeel dat al in dienst is bij één van de bij de herstructurering betrokken lichamen tijdelijk onder verantwoordelijkheid van het nieuwe publiekrechtelijke lichaam gaat werken. Deze ter beschikkingstelling van personeel vindt vaak plaats om rechtspositionele redenen. Omdat er sprake is van een overgangssituatie stem ik er onder bepaalde voorwaarden mee in dat heffing van omzetbelasting achterwege blijft.

In de hiernavolgende onderdelen wordt nader ingegaan op de gevallen waarin en de voorwaarden waaronder de tegemoetkoming toegepast kan worden. Ik onderscheid daarbij de volgende situaties:

- a. privatisering (onderdeel 7.1);
- b. gemeentelijke herindeling en fusie van waterschappen (onderdeel 7.2);
- c. overige fusies (onderdeel 7.3).

7.1. Privatisering

Bij privatisering van overheidsinstellingen worden privaatrechtelijke lichamen in het leven geroepen die (een deel van) de werkzaamheden van de overheidsinstellingen gaan verrichten. Dat gebeurt met behulp van personeel dat in dienst is bij die overheidsinstellingen. De nieuwe organisatie neemt het daarna aan te trekken personeel rechtstreeks in dienst. Na verloop van tijd is dan de situatie bereikt dat de bij die organisatie werkzame personeelsleden ook daadwerkelijk bij die organisatie in dienst zijn.

Heffing van omzetbelasting kan in deze overgangssituatie achterwege blijven bij de doorberekening van de brutoloonkosten van het ter beschikking gestelde personeel aan de privaatrechtelijke lichamen.

7.2. Gemeentelijke herindeling en fusie van waterschappen

Gemeenten die betrokken zijn bij een gemeentelijke herindeling stellen vaak onderling personeel ter beschikking tijdens de periode die voorafgaat aan de herindeling. De gemeenten brengen elkaar daarvoor de brutoloonkosten in rekening. De terbeschikkingstelling eindigt gewoonlijk op het moment dat de herindeling een feit is omdat de betrokken personen dan in dienst zijn van de nieuw gevormde gemeente. Een vergelijkbare situatie kan zich ook voordoen bij waterschappen die betrokken zijn bij een fusie.

Hier is sprake van een tijdelijke situatie. Ik keur goed dat geen omzetbelasting wordt geheven voor het ter beschikking stellen van personeel. Dat kan vanaf de datum waarop het herindelingsadvies met betrekking tot een wijziging van de gemeentelijke indeling door provinciale staten is vastgesteld. Het ter beschikking stellen van personeel tussen waterschappen die bij een fusie zijn betrokken blijft buiten de heffing van omzetbelasting vanaf het moment dat het ontwerpbesluit voor de fusie voor een ieder ter inzage ligt.

De in de vorige alinea neergelegde goedkeuring is niet langer van toepassing:

- a. vanaf het moment waarop de betrokken gemeenten niet langer zelfstandig zijn, maar als één publiekrechtelijk lichaam optreden, dan wel op het moment waarop de betrokken waterschappen niet langer bestaan;
- b. op het moment waarop blijkt dat de gemeentelijke herindeling dan wel de voorgenomen fusie tussen de waterschappen niet doorgaat;
- c. voor zover en zodra blijkt dat een gemeente die of waterschap dat personeel van een andere gemeente c.q. waterschap heeft ingeleend dan wel aan een andere gemeente c.q. waterschap ter beschikking heeft gesteld - geen deel gaat uitmaken van de te vormen nieuwe gemeente c.q. waterschap.

Voor deze situaties geldt dat de goedkeuring nog gedurende een periode van 12 maanden mag worden toegepast na het moment waarop deze in beginsel eindigt omdat bijvoorbeeld de herindeling of fusie niet doorgaat. Met deze aanvullende goedkeuring kan gedurende een overgangperiode een oplossing worden gezocht voor de gevolgen van het niet doorgaan van de gemeentelijke herindeling of fusie (tussen waterschappen) of het uiteindelijk niet opgaan in een nieuw te vormen gemeente of in een nieuw te vormen waterschap.

7.3. Overige fusies

Fusies komen ook voor bij andere (semi-)overheidsinstanties en bij ondernemers die voor hun primaire prestaties geen omzetbelasting zijn verschuldigd. Te denken valt aan het samengaan van brandweerkorpsen,

van GGD-en, verpleeginrichtingen, ziekenhuizen, onderwijsinstellingen etc. (hierna: de instellingen). In het kader van een dergelijke fusie komt het voor dat de te fuseren instellingen onderling personeel ter beschikking stellen. Ook komt het voor dat personeel, in afwachting van de definitieve vaststelling van de personeelsformatie van de na fusie tot stand gekomen instelling, wordt ondergebracht in een afzonderlijke rechtspersoon, die zelf niet tot de te fuseren instellingen behoort. Deze afzonderlijke rechtspersoon stelt vervolgens het bij haar in dienst zijnde personeel ter beschikking aan de te fuseren instellingen. Voor zover het ter beschikking stellen van personeel heeft plaatsgevonden in het kader van een fusie als hiervoor omschreven, kan ik mij ermee verenigen dat heffing van omzetbelasting achterwege blijft, indien:

- a. de fuserende instellingen aantonen dat de fusieplannen reëel en kenbaar zijn;
- b. er sprake is van een overgangssituatie;
- c. ten hoogste de brutoloonkosten van het ter beschikking gestelde personeel in rekening worden gebracht;

Voor zover het personeel via een afzonderlijke rechtspersoon aan de te fuseren instellingen ter beschikking ter beschikking wordt gesteld, gelden bovendien de volgende voorwaarden:

- d. de door fusie tot stand gekomen instelling respectievelijk de instellingen die daarin zijn opgegaan, hebben een beslissende invloed gehad bij de werving, de selectie en de indiensttreding van het personeel van de afzonderlijke rechtspersoon;
- e. de arbeidsvoorwaarden waaronder het personeel bij de afzonderlijke rechtspersoon in dienst is getreden, met uitzondering van wachtgeldregeling en pensioenopbouw, verschillen niet van de arbeidsvoorwaarden die gelden voor het personeel dat een loondienstverband heeft met de te fuseren instellingen;
- f. het door de afzonderlijke rechtspersoon ter beschikking gestelde personeel treedt ook daadwerkelijk en direct bij de door fusie tot stand gekomen instelling in dienst;
- g. de afzonderlijke rechtspersoon voldoet in beginsel omzetbelasting ter zake van het ter beschikking gestelde personeel dat niet in dienst is getreden van de door fusie tot stand gekomen instelling, omdat het dienstverband voor afronding van het fusieproces is verbroken. Dit lijdt uitzondering als ten genoegen van de inspecteur aannemelijk wordt gemaakt, dat beëindiging van het dienstverband van het personeelslid met de afzonderlijke rechtspersoon op initiatief van het desbetreffende personeelslid heeft plaatsgevonden of aantoonbaar zijn grond vindt in de aan de nieuw gevormde ondernemer toegekende formatie.

Om in aanmerking te komen voor deze tegemoetkoming moeten de fuserende partijen gezamenlijk een schriftelijk verzoek richten aan de inspecteur. Die beslist op het verzoek met in achtneming van de hiervoor genoemde voorwaarden. Indien een concreet geval daartoe aanleiding geeft, kan de inspecteur, in de geest van de hier behandelde regeling, aanvullende voorwaarden stellen.

De in dit onderdeel van het besluit gegeven goedkeuring is niet langer van toepassing, zodra vaststaat dat de fusie (eventueel ten aanzien van één of enkele van de te fuseren instellingen) geen doorgang vindt. Indien een concreet geval daartoe aanleiding geeft, kan de inspecteur echter nog voor een periode van maximaal 12 maanden toestaan dat de goedkeuring wordt toegepast.

8. Bevordering arbeidsmobiliteit personeel

8.1. Bevordering arbeidsmobiliteit personeel publiekrechtelijke lichamen

Publiekrechtelijke lichamen bevorderen in toenemende mate de arbeidsmobiliteit van hun personeel. Dit doen zij door werknemers aan een andere organisatie tegen vergoeding ter beschikking te stellen. Zo kunnen die werknemers daar kennis en ervaring opdoen.

Het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de bevordering van arbeidsmobiliteit door publiekrechtelijke lichamen die de bevordering van arbeidsmobiliteit als een geïntegreerd onderdeel van hun personeelsbeleid hanteren, heeft een bijzonder karakter. Daarom keur ik goed dat onder bepaalde voorwaarden de heffing van omzetbelasting terzake achterwege kan blijven. De voorwaarden zijn:

- a. De terbeschikkingstelling moet plaats vinden binnen het kader van arbeidsmobiliteit bevorderende maatregelen, die gelden voor alle werknemers van het betrokken publiekrechtelijke lichaam.
- b. De terbeschikkingstelling moet zijn vastgelegd in een schriftelijke overeenkomst tussen het publiekrechtelijk lichaam dat het personeel ter beschikking stelt, het betrokken personeelslid en de betrokken inlener. In de schriftelijke overeenkomst moet zijn opgenomen:
 1. dat er sprake is van terbeschikkingstelling in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit;
 2. de periode van de terbeschikkingstelling. Voor de toepassing van de goedkeuring mag deze periode maximaal twaalf maanden zijn.
- c. Voorafgaande aan de terbeschikkingstelling moeten de betrokken werknemers tenminste drie jaren feitelijk en aaneengesloten werkzaam zijn geweest bij het publiekrechtelijke lichaam.
- d. Een personeelslid mag maximaal twee keer terbeschikkingstelling worden gesteld. Heffing van omzetbelasting blijft alleen achterwege als het betrokken personeelslid de tweede keer niet aan dezelfde organisatie ter beschikking wordt gesteld.
- e. De arbeidsplaats die - tijdelijk - vrijkomt bij het publiekrechtelijke lichaam dat in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit personen ter beschikking stelt, moet in beginsel niet worden "opgevuld". Voor toepassing van de goedkeuring is "opvulling" van de vrijgekomen arbeidsplaats alleen mogelijk als dat gebeurt gedurende de periode dat de betrokken werknemer elders werkzaam is in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit. Dit kan bijvoorbeeld door het tijdelijk op die plaats inzetten van eigen werknemers dan wel door het inlenen van een persoon die eveneens in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit ter beschikking wordt gesteld.

- f. Op het publiekrechtelijke lichaam dat personeel ter beschikking stelt in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit moet de verplichting rusten de ter beschikking gestelde personen, als die dat willen, na een bepaalde periode weer in de eigen organisatie te werk te stellen.
- g. De vergoeding voor de terbeschikkingstelling moet beperkt te blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelslid. De berekening van een (overhead)toeslag door het publiekrechtelijk lichaam staat de toepassing van de goedkeuring in de weg.

De heffing van omzetbelasting kan alleen voor de eerste periode van 12 maanden van ter beschikking stellen achterwege blijven. Als na die periode dezelfde partijen een nieuwe overeenkomst sluiten, waarbij het betrokken personeelslid onder dezelfde voorwaarden opnieuw voor een periode van maximaal één jaar ter beschikking wordt gesteld, dan moet omzetbelasting in rekening worden gebracht. Als achteraf blijkt dat een terbeschikkingstelling langer heeft geduurd dan de afgesproken periode van maximum twaalf maanden, dan is de goedkeuring niet van toepassing. In dat geval moet het publiekrechtelijk lichaam over de gehele periode van het ter beschikking stellen (dus ook over de eerste twaalf maanden) omzetbelasting voldoen.

8.2. Bevordering arbeidsmobiliteit onderwijspersoneel

Als personeel ter beschikking wordt gesteld:

- a. in het kader van de bevordering van de arbeidsmobiliteit,
- b. dat werkzaam is in de onderwijssector (hierna: het onderwijspersoneel),
- c. maar niet in dienst is bij een publiekrechtelijk lichaam,

dan keur ik goed dat de heffing van omzetbelasting achterwege blijft als wordt voldaan aan de in onderdeel 8.1 onder a tot en met g genoemde voorwaarden.

De tegemoetkoming ziet op het onderwijspersoneel dat in dienst is van:

- a. de instellingen vermeld in de bijlage behorende bij de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek;
- b. de universiteiten en de instituten internationaal onderwijs en onderzoek ¹⁾;
- c. de instellingen waarvan de bekostiging is geregeld in artikel 1.3.1, eerste lid, artikel 12.3.8, eerste lid, en artikel 12.3.9, eerste lid, van de Wet educatie en beroepsonderwijs;
- d. de instellingen die basisonderwijs, voortgezet onderwijs en (voortgezet) speciaal onderwijs verstrekken.

.....
 1) Het betreft hier de onderwijs- en onderzoeksinstellingen genoemd in artikel 22.02 en 22.03 van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap voor het jaar 2000.

De tegemoetkoming voor het ter beschikking stellen van personeel door de hiervoor onder a tot en met c bedoelde instellingen ziet alleen op het personeel met een aanstelling of arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd en dat behoort tot één van de volgende categorieën personeel: hoogleraren, HBO- en universitaire hoofddocenten, HBO- en universitaire docenten, overig wetenschappelijk personeel evenals personeel dat ondersteunende werkzaamheden en beheerwerkzaamheden verricht ten behoeve van het personeel dat daadwerkelijk onderwijs geeft.

9. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- a. RTB2000/1326M van 31 juli 2000, Mededeling 36. Heffing van omzetbelasting met betrekking tot het ter beschikking stellen van personeel in het kader van (her)structurering van publiekrechtelijke lichamen;
- b. CPP2003/1961M van 15 augustus 2003. Ter beschikking stellen van personeel; reikwijdte mededeling 36; reikwijdte notitie structureel ter beschikking stellen van personeel;
- c. DGB2003/7179M van 19 december 2003. Heffing van omzetbelasting met betrekking tot het ter beschikking stellen van personeel in het kader van de Wet werk en bijstand (Wwb).

Naast de hiervóór opgesomde besluiten zijn er op het terrein van het ter beschikking stellen van personeel in het verleden mogelijk ook andere publicaties met een beleidsmatig karakter verschenen. Het gaat bijvoorbeeld om mededelingen in het voormalige Infobulletin. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze publicaties collectief in, met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit, met dien verstande dat de brieven genoemd in het besluit van 23 augustus 2006, nr. CPP2006/1622M, *Stcrt.* nr. 169, te weten die van 10 juli 1979, nr. 278/294 en 28 december 1981, nr. 281/20886 worden ingetrokken met ingang van 1 juli 2007.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot de dagtekening van het besluit. In afwijking hiervan werkt de goedkeuring genoemd in onderdeel 5.1 inzake het ter beschikking stellen van wetenschappelijk personeel terug tot 1 januari 2007.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 14 maart 2007.

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
mr. J. Thunnissen.