



Onderwijsinstellingen en de fiscus

Colofon

Onderwijsinstellingen en de fiscus is een uitgave van Van Ree Accountants en Van Ree & Van Driel BTW-specialisten voor organisaties zonder winstoogmerk. Hoewel aan de samenstelling van dit katern de grootst mogelijke zorg is besteed, kunnen de uitgever en / of de auteurs niet aansprakelijk worden gesteld voor eventuele fouten, noch kunnen aan de inhoud van dit katern rechten worden ontleend.

Inhoudsopgave

Inleiding	5
1. Omzetbelasting	7
2. Vennootschapsbelasting	23
3. Loonbelasting en premieheffing	29
4. Erfbelasting en schenkingsbelasting	43
5. Lokale heffingen	45



Inleiding

De fiscale wetgeving is ook voor onderwijsinstellingen de laatste jaren ingrijpend gewijzigd. Zowel profit als non-profitorganisaties hebben hiermee te maken. Het behoeft geen betoog dat één en ander ook geldt voor onderwijsinstellingen en de daaraan verwante organisaties zoals nevenstichtingen.

In deze korte handleiding gaan wij op een aantal van de fiscale aspecten in. Wij beperken ons tot de fiscale wetgeving waar onderwijsinstellingen het meest mee te maken hebben. Aan de orde komen de omzetbelasting, vennootschapsbelasting, loonbelasting en premieheffing, erfbelasting, schenkingsbelasting en gemeentelijke heffingen. Per belastingwet gaan wij op gevolgen in. Het is niet de opzet van deze handleiding om alle fiscale regelgeving uitputtend te behandelen. De beschrijving beperkt zich tot de grote lijnen en tot de onderwerpen die voor onderwijsinstellingen het meest relevant zijn. Gezien de complexiteit van de wet- en regelgeving zal voor een concrete uitwerking in een specifieke situatie altijd maatwerk nodig zijn wat betreft fiscaal advies. De handleiding gaat uit van de fiscale wetgeving, zoals die geldt per januari 2010.

Voor vragen of meer informatie over omzetbelasting zijn de btw-specialisten van Van Ree & Van Driel beschikbaar. Instellingen kunnen btw gerelateerde vragen mailen naar info@vanreevandriel.nl. Overige belastingvragen zijn welkom bij de fiscale afdeling van Van Ree Accountants: barneveld@vanreeacc.nl.

Van Ree Accountants
Van Ree & Van Driel, btw-specialisten voor organisaties zonder winstoogmerk

Januari 2010

Dit onderdeel gaat in op btw-regels die vroeg of laat bij een onderwijsinstelling een rol kunnen spelen. Twee vragen zijn daarbij belangrijk:

- Verricht mijn (onderwijs)instelling een of meerdere van de hierna genoemde activiteiten?
- En zo ja, hoe gaat mijn instelling daar btw-technisch mee om?

Omzetbelasting

Btw-ondernemerschap

Er is sprake van btw-ondernemerschap wanneer een instelling met enige duurzaamheid tegen vergoeding prestaties verricht. Duurzaamheid wil zeggen dat de instelling activiteiten met een bedrijfsmatig doel verricht, gericht op het duurzaam verkrijgen van opbrengst. Het btw-ondernemerschap beperkt zich niet tot natuurlijke personen, maar 'ieder' kan hiervoor in aanmerking komen, dus ook stichtingen, verenigingen, et cetera. Het is van belang te onderkennen dat iedere onderwijsinstelling in principe btw-ondernemer is. Een onderwijsinstelling verstrekt immers duurzaam (dat wil zeggen met een bedrijfsmatig doel) onderwijs en krijgt daarvoor een vergoeding.

Btw-afdracht

Het zijn van een btw-ondernemer wil niet altijd zeggen dat de onderwijsinstelling ook daadwerkelijk btw is verschuldigd. Het btw-stelsel bevat namelijk vrijstellingen voor een aantal activiteiten. Wanneer er sprake is van een vrijstelling, betekent dit dat over de opbrengst van de activiteit(en) geen btw is verschuldigd. De ondernemer hoeft dan met betrekking tot deze activiteiten geen btw te factureren en af te dragen. Bij belaste prestaties is de ondernemer wel btw verschuldigd over de omzet. Dit betekent dat de ondernemer aan de afnemer van de prestatie met btw factureert en deze btw vervolgens afdraagt aan de fiscus.

Vrijstellingen voor onderwijsinstellingen

De volgende vrijstellingen kunnen voor onderwijsinstellingen relevant zijn:

- › onderwijsvrijstelling (art. 11, lid 1, onderdeel o Wet OB);
- › koepelvrijstelling (art. 11, lid 1, onderdeel u Wet OB);
- › fondswervingvrijstelling (art. 11, lid 1, onderdeel v Wet OB).

Deze vrijstellingen komen het meest voor. Binnen het onderwijsveld kunnen in enkele gevallen ook de vrijstelling voor sociale en culturele prestaties (art. 11, lid 1, onderdeel f Wet OB) en de werkgeversorganisatievrijstelling (art. 11, lid 1, onderdeel t Wet OB) van toepassing zijn.

De hoofdregel is eenvoudig: is een vrijstelling van toepassing, dan factureert de onderwijsinstelling geen btw aan haar afnemers en hoeft zij dus ook geen btw af te dragen over de opbrengst van de activiteit waarvoor de vrijstelling geldt. Is er geen vrijstelling van toepassing dan moet de onderwijsinstelling btw berekenen en afdragen.

Wanneer is de onderwijsvrijstelling van toepassing?

De onderwijsvrijstelling zorgt ervoor dat diverse soorten van 'onderwijs en nauw daarmee samenhangende leveringen en diensten' zonder btw kunnen worden verstrekt. Hierin zijn drie categorieën te onderscheiden:

1. het wettelijk geregelde onderwijs;
2. het niet wettelijk geregelde onderwijs (aangewezen onderwijs, zoals beroepsopleidingen);
3. nauw met het (niet) wettelijk geregelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten.

Onder onderwijs wordt verstaan 'het overdragen van kennis en/of het bijbrengen van vaardigheden'. Alleen de aanwezigheid van een educatief element is dus niet genoeg. Ook onderwijsondersteunende prestaties vallen niet onder deze vrijstelling.

Een voorbeeld waarbij deze vrijstelling niet van toepassing is, zijn de werkzaamheden van een dirigent of acteur die samen met cursisten optreedt in een rollenspel.

1. Het wettelijk geregelde onderwijs

Het wettelijk geregelde onderwijs omvat in de eerste plaats het onderwijs op basis van de onderwijswetten (bijvoorbeeld: de Wet PO en VO). Dit betreft niet alleen het uit openbare middelen bekostigde onderwijs, maar ook het wettelijke onderwijs dat wordt gegeven door particuliere instellingen. Ook beroepsopleidingen die geaccrediteerd zijn in het Centraal Register Beroepsopleidingen (CREBO) en het Centraal Register Opleidingen Hoger Onderwijs (CROHO) kwalificeren als wettelijk geregeld onderwijs.

2. Het niet wettelijk geregelde onderwijs (aangewezen onderwijs)

Als niet wettelijk geregeld, maar toch van btw vrijgestelde onderwijsactiviteiten zijn onder meer aangewezen:

- Beroepsopleiding en -herscholing
Beroepsopleiding en -herscholing (hierna: beroepsonderwijs) is gedefinieerd als: onderwijs dat opleidt voor een vak, beroep of specifieke betrekking of gericht is op het verwerven of op peil houden van kennis. De staatssecretaris heeft voor onderwijs dat is gericht op het beter functioneren in een (toekomstige) werkring goedgekeurd dat de vrijstelling voor beroepsonderwijs wordt toegepast. Deze laatste categorie wordt ook wel de quasi-beroepsonderwijs genoemd.

Een voorbeeld van een beroepsopleiding is een opleiding tot banketbakker: de opleiding staat immers in rechtstreeks verband met het vak van banketbakker. Enkele voorbeelden van quasi-beroepsopleidingen zijn: tekstverwerkingscursussen, cursussen met betrekking tot de administratieve organisatie, managementcursussen, automatiseringscursussen, sollicitatie-cursussen, taalcursussen, cursussen stenografie, cursussen typevaardigheid.

Met ingang van 1 juli 2010 wordt de reikwijdte van de vrijstelling voor beroepsonderwijs beperkt. Tevens wordt de goedkeuring voor het quasi-beroepsonderwijs ingetrokken. De vrijstelling voor het (niet wettelijk geregelde) beroepsonderwijs is dan alleen nog van toepassing als het beroepsonderwijs aangeboden wordt door:

1. een (bekostigde) onderwijsinstelling als bedoeld in de Wet educatie en beroepsonderwijs of genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek; of
2. een onderwijsinstelling die opgenomen is in het Register Kort Beroepsonderwijs.

Overigens geldt er een overgangsregeling voor contracten die vóór 1 juli 2010 gesloten zijn. Op grond van deze overgangsregeling gelden voor deze contracten tot 1 januari 2011 de 'oude' btw-regels.

- Algemeen vormend onderwijs, ontleend aan het wettelijk geregelde onderwijs
Deze vorm van onderwijs is op zichzelf niet gebaseerd op een wettelijke regeling, maar stemt wel inhoudelijk overeen met het wettelijk geregelde onderwijs. Het gaat dan om algemeen vormend onderwijs dat ontleend is aan het wettelijk geregelde onderwijs en dat wordt gegeven door reguliere onderwijsinstellingen aan bedrijven, (semi)overheidsinstellingen of particulieren. De bekostiging van dat onderwijs vindt plaats uit de openbare kassen/publieke gelden. Dit wordt ook wel anleren van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer delen niet in de onderDiDDcontractonderwijs genoemd. Ook het algemeen vormend onderwijs dat door particuliere instellingen en docenten wordt verstrekt, valt hieronder, mits dit inhoudelijk overeenkomt met de eerst bedoelde categorie.
- Bijlessen en tentamen- of examentrainingen
Het geven van bijlessen, studiebegeleiding of tentamentrainingen - mits dit plaatsvindt in het kader van het wettelijk geregelde onderwijs, een beroepsopleiding of algemeen vormend onderwijs en betrekking heeft op vakinhoudelijke aspecten - is vrijgesteld.

➤ Afnemen van examens

Over het afnemen van examens ter afsluiting van het gevolgde onderwijs hoeft geen btw te worden afgedragen. Het maakt niet dat iemand anders het examen afneemt (een andere btw-ondernemer) dan degene die het onderwijs heeft gegeven.

3. Nauw met het (niet) wettelijk geregelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten

Bij deze categorie activiteiten moet de hoofdprestatie van de onderwijsinstelling vrijgesteld onderwijs zijn, zoals hiervoor is weergegeven onder ad 1 en ad 2. Onder een 'nauwe samenhang' wordt verstaan dat deze leveringen en diensten onontbeerlijk zijn voor het verstrekken van het vrijgestelde onderwijs.

Voorbeelden van leveringen en diensten die de fiscale behandeling van de hoofdprestatie 'vrijgesteld onderwijs' delen zijn:

- de verkoop of verhuur van schoolboeken en -materialen aan leerlingen (niet aan derden!);
- huiswerkbegeleiding wat de niet-inhoudelijke kant betreft (studiediscipline etc.) De vakinhoudelijke kant van de huiswerkbegeleiding valt onder de hoofdprestatie 'vrijgesteld onderwijs';
- remedial teaching door onderwijsinstellingen of zelfstandige ondernemers (mits in directe samenhang met basis- en voortgezet onderwijs);
- onder voorwaarden het uitlenen van onderwijzend personeel van de ene aan de andere onderwijsinstelling (conform het arrest 'Horizon College' van het Hof van Justitie);
- fondswerving ter verkrijging van financiële steun (hierop kan ook de fondswervingsvrijstelling van toepassing zijn); niet concurrerende exploitatie van een winkel, bedrijf, etc. waarbij de afnemers geen derden (mensen buiten de onderwijsinstelling) mogen zijn. Hieronder valt bijvoorbeeld de kantine-exploitatie;
- de verhuur van kluisjes is volgens het Gerechtshof Arnhem een aparte prestatie naast het geven van onderwijs. Deze prestatie is belast met btw. De staatssecretaris heeft aangegeven geen beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem in te stellen.

Voorbeelden van leveringen en diensten die met btw belast zijn en niet nauw samenhangen met de hoofdprestatie zijn:

- de verkoop van producten en het verrichten van diensten aan derden zoals bijvoorbeeld de verkoop van stroopwafels;
- concurrerende exploitatie van een winkel, bedrijf, etc. Dit kan bijvoorbeeld een kantine-exploitatie door een derde (met winstoogmerk) in de school zijn.

Mogelijk is voor deze activiteiten wel een andere vrijstelling van toepassing.

Cursussen, opleidingen of onderwijs met een vrijetijdskarakter of voor het aanleren van vaardigheden ten behoeve van de persoonlijke levenssfeer delen niet in de onderwijsvrijstelling en zijn dus belast.

Voorbeelden hiervan zijn een tekencursus voor beginners, lessen voor EHBO, rijbewijs BE, hobbycursussen.

Wanneer is de koepelvrijstelling van toepassing?

De koepelvrijstelling voorziet in een btw-vriendelijke regeling voor koepelorganisaties (zoals samenwerkingsverbanden ten behoeve van een bepaald onderzoek), van instellingen die werkzaam zijn in de sociale sfeer, zoals: onderwijsinstellingen, woningcorporaties en dergelijke. Vaak worden uit bijvoorbeeld efficiencyoverwegingen bepaalde activiteiten in een zelfstandig centraal lichaam ondergebracht en uitgevoerd ten behoeve van de deelnemers. De vrijstelling geldt slechts als voldaan is aan de volgende voorwaarden:

- Ten eerste moeten de aangesloten personen of lichamen vrijgestelde prestaties verrichten of geen btw-ondernemer zijn;
- Ten tweede moeten de door het centrale lichaam verleende diensten rechtstreeks nodig zijn voor het verrichten van de (vrijgestelde) prestaties van de deelnemers aan derden;
- Ten derde mag het centrale lichaam slechts terugbetaling vorderen van iedere deelnemer of lid van zijn aandeel in de uitgaven;
- Ten vierde mag er geen concurrentievervalsing optreden met commercieel opererende ondernemers.

De koepelvrijstelling is voor een centraal lichaam van onderwijsinstellingen van toepassing op alle diensten aan de deelnemers met uitzondering van het verzorgen van loon- en salarisadministratie, de financiële administratie en de grootboekadministratie. Het ter beschikking stellen van personeel, diensten op het gebied van automatisering, etc. zijn en blijven uitgezonderd van de koepelvrijstelling om concurrentievervalsingen te voorkomen.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de koepelvrijstelling ook van toepassing is op prestaties aan één of enkele deelnemers mits voldaan wordt aan de (overige) voorwaarden om de vrijstelling toe te passen.

Wanneer is de fondswervingsvrijstelling van toepassing?

Een onderwijsinstelling kan voor haar hoofdactiviteit vrijgesteld zijn van btw, maar ook andere activiteiten hebben die niet gerangschikt kunnen worden onder 'nauw met het onderwijs samenhangende leveringen en diensten'.

Vaak worden fondswervende acties ingezet om wat meer financiële ruimte te creëren voor de eigenlijke (onderwijs)activiteiten. De Wet OB voorziet in een vrijstelling voor fondswerving, maar alleen als de fondswerving nauw samenhangt met het geven van onderwijs.

De vrijstelling geldt als en voor zover:

- de leveringen of diensten van bijkomende aard zijn;
- de leveringen of diensten verricht worden door organisaties waarvan de hoofdactiviteiten wettelijk zijn vrijgesteld (zie hierboven ad 1);
- de leveringen of diensten voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun voor deze organisaties; en
- de vergoeding voor alle leveringen niet meer bedraagt dan € 68.067 per jaar en voor alle diensten niet meer dan € 22.689 per jaar (bij overschrijding van deze grenzen vervalt de vrijstelling geheel, tenzij er sprake is van een bijzondere omstandigheid die de overschrijding veroorzaakt).

Voorbeelden zijn: de verkoop van stroopwafels, cd-roms, het maken van reclame, de exploitatie van een kantine (zie echter hierna).

Kantineregeling

De kantineregeling voorziet erin dat als het totaalbedrag van de fondswerving groter is dan de gestelde maximumbedragen, de onderwijsinstelling voor wat betreft de kantineomzet toch een beroep kan doen op een vrijstelling (een instelling heeft de keuze of de kantineregeling wel of niet wordt toegepast). Als de totale omzet van de kantine (leveringen en diensten) niet meer bedraagt dan € 68.067 per jaar, zijn de verstrekkingen van spijzen en dranken vrijgesteld. Dit betekent dat ook eventuele btw op kosten van een verbouwing of nieuwbouw van de school niet afgetrokken kan worden, wat een reden kan zijn om van de vrijstelling af te zien.

De Europese Commissie heeft aangegeven dat de vrijstelling voor fondswervende activiteiten in Nederland te ruim wordt uitgelegd. Dit komt door een besluit van de staatssecretaris op grond waarvan ook andere instellingen dan die in art. 11, lid 1, onderdeel v Wet OB genoemd worden, de vrijstelling toe mogen passen. Wanneer de opmerkingen van de Europese Commissie tot gevolg hebben dat het besluit wordt ingetrokken, kan dit tot gevolg hebben dat steunstichtingen niet langer gebruik kunnen maken van de vrijstelling omdat zij geen vrijgestelde hoofdactiviteit hebben. Ook de kantineregeling zou kunnen verdwijnen omdat dit een buitenwettelijke goedkeuring is.

Btw-aftrek

Op de goederen en diensten die een onderwijsinstelling inkoop, zit doorgaans (6% of 19%) btw. Deze werkt kostprijsverhogend, tenzij de onderwijsinstelling de btw in aftrek kan brengen. In aftrek brengen wil zeggen dat de onderwijsinstelling de aan de leverancier betaalde btw (ook wel voorbelasting genoemd) terugvraagt van de Belastingdienst. Aftrek is alleen mogelijk wanneer en voor zover er sprake is van een belaste prestatie. Het zijn van btw-ondernemer kan dus ook een voordeel met zich meebrengen, namelijk een recht op aftrek van voorbelasting. Voor onderwijsinstellingen is de situatie vaak als volgt: de instelling verricht zowel vrijgestelde prestaties (onderwijs et cetera) als belaste prestaties (zoals het verstrekken van spijzen en dranken). De in rekening gebrachte voorbelasting moet, voor zover mogelijk, worden toegerekend aan de belaste of vrijgestelde prestaties. Alleen de aan de belaste prestaties toegerekende voorbelasting is dan aftrekbaar. Wat niet direct aan een belaste of vrijgestelde prestatie kan worden toegerekend, moet op basis van de zogenaamde *pro rata-methode* worden vastgesteld. Dan wordt gekeken naar de verhouding van de belaste omzet tot de totale omzet (vrijgestelde + belaste omzet). Als deze verhouding een onrealistisch beeld geeft van de werkelijkheid, kan de omvang van de aftrek ook worden bepaald op grond van het werkelijke gebruik, bijvoorbeeld op basis van oppervlakte- of urenverhoudingen. Degene die afwijkt van de *pro rata-methode*, moet de afwijking aannemelijk maken. Dus als de instelling een andere grondslag voor de verdeling wil toepassen, moet de instelling de redelijkheid hiervan aannemelijk maken. Wil de Belastingdienst een andere grondslag toepassen, dan moet de Belastingdienst aannemelijk maken dat dit een redelijke grondslag is.

Rechtbank Breda heeft geoordeeld dat de onderwijssubsidies niet als de vergoeding voor het geven van onderwijs beschouwd kunnen worden, omdat het rechtstreekse verband ontbreekt. Dit betekent dat deze subsidies buiten de *pro rata* moeten blijven. Alleen de aan de (ouders van de) leerlingen berekende leskosten, ouderbijdragen, etc., zijn in dat geval aan te merken als de (vrijgestelde) vergoeding voor het geven van onderwijs. Als deze lagere omzet voor de (vrijgestelde) onderwijsprestaties afgezet wordt tegen de belaste kantineopbrengsten zal de *pro rata* veelal aanzienlijk gunstiger uitvallen. Het is echter onzeker of deze opvatting juist is.

Uitbreiding van activiteiten

In de praktijk blijkt dat onderwijsinstellingen veel meer doen dan alleen maar onderwijs geven. In de meeste gevallen geldt dat de onderwijsvrijstelling voor nevenactiviteiten niet van toepassing is. Elke activiteit kan afzonderlijk aanleiding geven tot btw-heffing. Aandacht daarvoor is dus noodzakelijk. Bijkomend voordeel kan zijn dat de voorbelasting voor de belaste prestaties aftrekbaar is. Het gaat

voor deze brochure te ver om alle voorkomende verschijnselen in 'onderwijsland' uitputtend op btw-aspecten te beoordelen. Enkele belangrijke, veelvoorkomende verschijnselen en activiteiten zijn:

1. verhuur van gymzalen en verhuur van andere ruimten;
2. detachering / ter beschikking stellen van personeel;
3. subsidies.

1. Verhuur van gymzalen en verhuur van andere ruimten

Gymzalen zijn doorgaans slechts overdag in gebruik bij de onderwijsinstelling zelf. De avonden en de vakantietijden veroorzaken mogelijk leegstand. In toenemende mate bieden onderwijsinstellingen ('verhuurders') het gebruik van de gymzalen, onder bepaalde voorwaarden, dan ook aan derden aan. In het verleden nam men vrij algemeen aan dat hier sprake was van de verhuur van een onroerende zaak wat onder een btw-vrijstelling valt. Onder invloed van Europese regelgeving is hierin echter een kentering gaande. De terbeschikkingstelling van de gymzaal is niet de verhuur van een onroerende zaak, maar 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', mits sprake is van aanvullend dienstbetoon (schoonmaak, beveiliging, voorzieningen, etc.). De onderwijsinstelling brengt aan de huurder 6% btw (deze dienst valt onder het verlaagde tarief) in rekening en draagt deze btw vervolgens af aan de Belastingdienst.

Dit biedt interessante perspectieven wanneer op de bouw of aanschaf van de gymzaal 19% btw is betaald (zie voorbeeld). Overdag zal de gymzaal ten dienste staan van het onderwijs. Dit gebruik valt onder de onderwijsvrijstelling. Voor zover de onderwijsinstelling de gymzaal ter beschikking stelt aan derden, is de onderwijsvrijstelling niet van toepassing en is over de opbrengst btw verschuldigd (zie hierboven). (Gedeeltelijke) aftrek van voorbelasting op de investering behoort dan tot de mogelijkheden. Ook btw op investeringen uit het verleden kan via die weg wellicht nog (gedeeltelijk) 'teruggehaald' worden. De Wet OB kent daarvoor namelijk een zogenaamde 'herzieningsregeling'.

Voorbeeld: een school bouwt een gymzaal voor € 1.190.000 incl. btw. Stel dat het gebruik door derden 50% is en de ontvangen huurprijs per jaar € 25.000 excl. btw bedraagt. Over de opbrengst is 6% btw verschuldigd (€ 1.500), terwijl van de investerings-btw 50% voor aftrek in aanmerking komt (€ 95.000)! Het is dan overigens raadzaam om te overwegen of de gymzaal niet geheel in een aparte stichting is onder te brengen. Ook de school is dan vanuit die stichting een derde. De stichting berekent dan aan de school 6% btw, terwijl de stichting 19% btw aftrekt op de bouwkosten.

2. Detachering / ter beschikking stellen van personeel

Een van de grootste btw-problemen binnen de onderwijssector blijft het over en weer ter beschikking stellen van personeel. Het is duidelijk dat met name de btw-consequenties van het uitlenen van personeel in de onderwijssector vaak over het hoofd worden gezien, omdat onderwijsinstellingen niet gewend zijn btw over hun dienstverlening te berekenen. Naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie 14 juni 2007 (Horizon College) is het onder voorwaarden mogelijk een beroep te doen op de onderwijsvrijstelling bij het tijdelijk uitlenen van onderwijzend personeel tussen onderwijsinstellingen.

Hof Arnhem heeft geoordeeld dat, indien aan docenten buitengewoon verlof met behoud van salaris wordt verleend om werkzaamheden te verrichten voor het CITO en het CITO (een deel van) het salaris van de docent aan de onderwijsinstelling vergoedt, er sprake is van een btw-belaste prestatie. Overigens heeft Rechtbank Breda op basis van exact dezelfde feiten op 18 maart 2008 geoordeeld dat de ontvangen bedragen van het CITO een onbelaste schadevergoeding is. Advocaat-Generaal van Hilten heeft de Hoge Raad in de cassatieprocedure tegen de uitspraak van Hof Arnhem geadviseerd om te oordelen dat de terbeschikkingstelling van personeel aan het CITO vrijgesteld is van btw. Er is volgens de Advocaat-Generaal sprake van een nauw met het onderwijs (maken van examens) samenhangende dienst. Of de Hoge Raad deze opvatting deelt, kan slechts afgewacht worden.

Het gevolg van bovenstaande problematiek is dat onderwijsinstellingen vaak achteraf worden geconfronteerd met niet voorziene btw-kosten en soms zelfs forse boetes. Toch zijn deze consequenties in de praktijk vaak goed te ondervangen door het maken van goede afspraken. In deze afspraken moeten betrokken partijen voldoen aan de voorwaarden zoals weergegeven in het arrest door het Hof. Zorgvuldige afstemming vooraf blijft belangrijk.

Samengevat zijn de voorwaarden dat:

- zowel de hoofdprestatie (het geven van onderwijs door de inlener) als de daarmee nauw samenhangende dienst (de detachering door de uitlener) worden verricht door een publiekrechtelijk lichaam of een erkende onderwijsinstelling;
- de detachering is van zodanige aard of kwaliteit dat zonder die dienst de gelijkwaardigheid van het door de inlener gegeven onderwijs niet kan worden verzekerd. Dit betekent dat de inlener -gezien bijvoorbeeld de kwalificaties van het personeel of de flexibiliteit van de voorwaarden- geen beroep had kunnen doen op een uitzendbureau; en

- de detachering heeft niet als doel om de instelling extra opbrengsten te verschaffen door uitvoering van handelingen waarmee rechtstreeks in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemingen. Met andere woorden, het beginsel van de fiscale neutraliteit mag niet geschonden worden.

Bovenstaande voorwaarden moeten door de nationale rechter worden getoetst. Als aan de voorwaarden is voldaan, is tijdelijke detachering van onderwijspersoneel dus vrijgesteld.

Terwijl discussies met de Belastingdienst achteraf vaak bijzonder moeizaam verlopen en zelfs in rechtszaken eindigen, kan - als niet aan de voorwaarden van het arrest van het Hof wordt voldaan, of als het geen onderwijzend personeel betreft - vooraf door eenvoudige middelen vaak het risico geheel of gedeeltelijk worden uitgesloten. Bijvoorbeeld door het vormen van een fiscale eenheid, het opstellen van een overeenkomst van kosten voor gemene rekening dan wel het doen van een beroep op een buitenwettelijke vrijstelling voor het detacheren van personeel in de onderwijssector. Onder voorwaarden kan een dergelijke detachering buiten de btw blijven.

Binnen het wettelijk geregelde onderwijs is het ook mogelijk dat het inhuren van freelance docenten onder voorwaarden vrijgesteld van btw plaatsvindt. Het Hof van Justitie heeft hieraan in het arrest 'Haderer' de volgende voorwaarden gesteld:

- activiteiten van de docent moeten bestaan uit lessen die hij voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid geeft; en
- de lessen moeten betrekking hebben op school- of universitair onderwijs.

Lessen met een enkel recreatief karakter zijn geen onderwijs. Het moet gaan om de ontwikkeling van algemene kennis en vaardigheden.

Let op: het is onduidelijk of zelfstandige docenten die (een deel van het) beroepsonderwijs verzorgen na 1 juli 2010 (of indien gebruik gemaakt wordt van de overgangsregeling na 1 januari 2011) de vrijstelling voor beroepsonderwijs mogen toepassen.

3. Subsidies

Of over subsidies btw afgedragen moet worden, zal de onderwijsinstelling per geval moeten beoordelen. De onderwijsinstelling moet dan nagaan of de subsidie een vergoeding is die in rechtstreeks verband staat met een verrichte prestatie. Ook moet er sprake zijn van een te individualiseren wederpartij. Pas dan is de subsidie belastbaar. In de meeste gevallen zal er bij

onderwijsinstellingen die een subsidie krijgen van de overheid geen sprake zijn van een belastbare prestatie, omdat er geen sprake is van verbruik door een te individualiseren wederpartij en omdat het rechtstreeks verband ontbreekt. Wanneer sprake is van een belastbare subsidie komt de vraag aan de orde of de subsidie belast of vrijgesteld is. Wanneer de subsidie bedoeld is voor de financiering van onderwijsprestaties, is deze in elk geval vrijgesteld.

Voorbeeld: een school krijgt een subsidie van € 5.000 van de gemeente om de veiligheid rond de school te verbeteren. Is er nu sprake van een belastbare prestatie? Het antwoord is: nee, want er is geen sprake van verbruik door een te individualiseren wederpartij. Er is immers sprake van een verbruik door de kinderen, personeel en eventuele omwonenden van de school en derhalve dient de subsidie niet aan btw-heffing onderworpen te worden. Niet met zekerheid is te zeggen wie nu de eigenlijke afnemer van de prestatie is. Deze is dus niet te individualiseren. Bij twijfel kan de instelling haar situatie voorleggen aan de Belastingdienst.

Investerings

Bij de beantwoording van de vraag of een onderwijsinstelling de btw op investeringen in aftrek kan brengen, spelen een groot aantal factoren een rol. Zonder al te veel op de details en onderlinge samenhang in te gaan, komen de volgende zaken kort aan de orde:

1. status grond;
2. opdrachtgever;
3. nieuwbouw of verbouwing;
4. gezamenlijke gebruikers;
5. interne levering;
6. samenloop met overdrachtsbelasting;
7. btw-besparing en Halifax.

1. Status grond

Als een onderwijsinstelling niet beschikt over eigen grond, maar wel wil overgaan tot nieuwbouw dan maakt het verschil of de aankoop onbebouwde grond zonder bouwbestemming (de zogenaamde maagdelijke grond) betreft, dan wel dat er een bouwterrein wordt aangekocht. Onbebouwde, onbewerkte grond zonder bouwbestemming is belast met 6% overdrachtsbelasting en bouwterrein met 19% btw. Als de onderwijsinstelling een budget krijgt voor de totale nieuwbouw of verbouwing van een school zal aan dit aspect aandacht besteed moeten worden. In veel gevallen is vroegtijdig overleg met de verkoper van de grond noodzakelijk.

2. Opdrachtgever

In de meeste gevallen wordt de onderwijsinstelling 'bouwheer' bij een nieuwbouwproject. Dit betekent onder meer dat de onderwijsinstelling als opdrachtgever voor de aannemer optreedt. De gemeente treedt dan op als financier. Met het ontvangen geld wordt vervolgens de nieuwbouw gefinancierd. Van belang is om met de gemeente vooraf duidelijke afspraken te maken waar een eventueel behaald btw-voordeel naar toe gaat: naar de gemeente als vermindering op de verstrekte gelden, of naar de onderwijsinstelling zelf, zodat er met dezelfde middelen meer geïnvesteerd kan worden. Ook voor het behalen van een btw-voordeel kan het wenselijk zijn dat de gemeente opdrachtgever is of wordt.

3. (Ver)nieuwbouw of verbouwing

Allereerst moet de onderwijsinstelling beoordelen of er sprake is van nieuwbouw, vernieuwbouw of verbouw. Dit is van belang voor de vraag wanneer de aftrek definitief is. Is er sprake van (ver)nieuwbouw, dan gaat voor de betreffende locatie een herzieningstermijn lopen van negen jaar na het jaar van ingebruikname. Is er sprake van een verbouwing dan is (gedeeltelijke) aftrek in het jaar van ingebruikname definitief.

Het verschil tussen het 'vanaf de grond' (nieuw) bouwen van een onroerende zaak en het vernieuwbouwen (dat wil zeggen een onroerend goed dat als zodanig voordien nog niet bestond) van een pand is dat vernieuwbouw altijd ziet op het aanpassen van een bestaand pand. Een ander woord voor 'vernieuwbouwen' is vervaardigen. Een vervaardiging van een onroerende zaak wordt voor de btw beschouwd als een (op)levering. Van vervaardigen is sprake wanneer de functie van een pand door een bouwkundige ingreep wijzigt. Dit is het geval als een bestaand schoolgebouw wordt vernieuwbouwd tot een kantoorpand. Bij verbouwing wijzigt de functie van een pand niet. Het schoolgebouw dat verbouwd wordt functioneert na de handeling nog steeds als schoolgebouw.

De btw-consequenties hangen af van de vraag of er een nieuwe zaak is voortgebracht die voor het ver(nieuw)bouwen niet bestond. Het is afhankelijk van de concrete omstandigheden per geval of er sprake is van een vervaardiging of niet, met alle fiscale gevolgen van dien. Wanneer er sprake is van vervaardiging door of in opdracht van een onderwijsinstelling, is er in Nederland op het moment van ingebruikname sprake van een interne levering (zie onderdeel 5).

4. Gezamenlijke gebruikers

In toenemende mate maken schoolgebouwen onderdeel uit van multifunctionele centra of onderwijsclusters c.q. leerparken, ook wel Brede Scholen genoemd. In dit kader speelt in veel gevallen ook een btw-vraagstuk: hoe kan aan deze gezamenlijke investering vormgegeven worden zonder

dat er fiscale complicaties optreden? Een integrale aanpak waarbij alle partijen zijn betrokken kan voor elke partij direct of indirect voordeel opleveren: risico's kunnen worden uitgesloten of kansen (gezamenlijk) benut. Denk hierbij aan een gezamenlijke rechtsvorm of gezamenlijk overleg, waarbij bepaalde keuzes voor alle betrokkenen voordeel opleveren.

5. Interne levering

De interne levering (ook wel integratieheffing genoemd) doet zich voor wanneer een onderwijsinstelling in eigen bedrijf (lees: binnen de eigen organisatie) een goed (ver)nieuwbouwt en (mede) in gebruik neemt voor vrijgestelde (onderwijs)prestaties. Met de interne levering wil de wetgever voorkomen dat op een gedeelte van de voortbrengingskosten (bijv. grond, leges, etc.) geen btw drukt.

Het risico van interne levering bestaat bijvoorbeeld voor de in eigen beheer ontwikkelde lesmethoden die door de eigen reproafdeling worden gedrukt. Een interne levering doet zich ook voor wanneer een schooldirecteur een aannemer de opdracht geeft om op eigen grond een nieuwe school te bouwen. Er is op dit moment nog steeds een mogelijkheid af te zien van deze interne levering. De voorwaarde daarvoor is dat de instelling geen btw aftrekt tijdens de bouw. De mogelijkheid om af te zien van de toepassing van de interne levering gaat waarschijnlijk verdwijnen, omdat een soortgelijke regeling voor andere instellingen is ingetrokken per 1 januari 2010. Bouwprojecten van deze instellingen die voor 1 januari 2010 gestart zijn, kunnen echter nog vier jaar lang gebruik maken van de mogelijkheid om af te zien van de interne levering. De verwachting is dat een soortgelijke regeling getroffen wordt als ook de mogelijkheid van afzien voor onderwijsinstellingen verdwijnt.

Nu zijn er (onder andere onder punt 3 beschreven) situaties denkbaar waarin voor een deel wel recht op btw-aftrek bestaat. De onderwijsinstelling kan deze btw in aftrek brengen zonder dat hierdoor de mogelijkheid om af te zien van de interne levering in gevaar komt.

Bij een interne levering moet de onderwijsinstelling over de voortbrengingskosten van het 'in eigen bedrijf (ver)nieuwbouwd' goed btw afdragen. Hier staat tegenover dat de onderwijsinstelling de voorbelasting die betrekking heeft op de (bouw)kosten van de aannemer en dergelijke in aftrek mag brengen. De interne levering leidt per saldo tot btw-heffing over de grond, leges en andere kosten zonder btw. Deze interne leverings-btw is niet aftrekbaar, behalve voor zover belaste prestaties plaatsvinden, zoals de kantine-exploitatie.

— Voorbeeld: een onderwijsinstelling bouwt op eigen grond (waarde € 500.000) een nieuw schoolgebouw voor € 2.380.000 incl. btw. De interne levering 'zorgt' ervoor, dat de

onderwijsinstelling ook 19% btw verschuldigd is over de waarde van de grond. De onderwijsinstelling kan afzien van de interne levering waardoor dit btw-nadeel wordt beperkt.

Wanneer de instelling gebruik maakt van de onder punt 7 vermelde besparingsmogelijkheden, kan soms geen sprake zijn van een interne levering, bijvoorbeeld bij een levering aan een stichting. Dit aangezien de overdragende stichting belast presteert en de verkrijgende rechtspersoon niet iets in eigen bedrijf vervaardigt. Wel moet de instelling nadrukkelijk kijken naar de eigendomspositie van de grond waarop wordt gebouwd. Een onderwijsinstelling kan bijvoorbeeld de bouw van een nieuw onroerend goed overlaten aan een apart daarvoor opgerichte stichting die het gebouw vervolgens met btw levert aan de onderwijsinstelling.

Door het Gerechtshof Den Haag is geoordeeld dat de Nederlandse toepassing van de interne levering in strijd is met de Europese wetgeving. Reeds eerder is door ons bij de Hoge Raad de stelling ingenomen dat de Nederlandse toepassing onverenigbaar is met Europees recht. Deze cassatieprocedure bij de Hoge Raad loopt reeds geruime tijd. Het is daarom verstandig altijd bezwaar te maken tegen de afdracht op aangifte van de interne leverings-btw.

6. Samenloop met overdrachtsbelasting

De verkrijging van een onroerende zaak is in beginsel belast met 6% overdrachtsbelasting. De levering van een onroerende zaak kan daarnaast belast zijn met btw. Om te voorkomen dat over eenzelfde transactie cumulatie optreedt van btw en overdrachtsbelasting, voorziet de Wet op belastingen van rechtsverkeer uit 1970 in beginsel in een vrijstelling van overdrachtsbelasting als er sprake is van samenloop met omzetbelastingheffing. Hierdoor is in veel gevallen óf btw óf overdrachtsbelasting verschuldigd.

7. Btw-besparing en Halifax

Onderwijsinstellingen kunnen de btw op de kosten (grotendeels) niet in aftrek brengen, waardoor een verhoging van de kostprijs ontstaat. Om de btw-druk zo laag mogelijk te houden, kan een instelling gebruik maken van zogenaamde structuren (bijvoorbeeld door het gebruik maken van nevenstichtingen). Dat soort structuren bewerkstelligen dat in meer of mindere mate btw kan worden bespaard. Hierbij spelen veel aspecten een rol: zienswijze Belastingdienst, rechtsvorm, de wijze van financieren, belangen van andere partijen etc. Met name de Brede School biedt aanknopingspunten om te bekijken waar btw bespaard kan worden.

Structuren zijn niet van vandaag of gisteren. Voortdurend wordt daarover geprocedeerd. Al die uitspraken en arresten maken elk geval op zichzelf al ingewikkeld.

In het Halifax-arrest heeft het Hof van Justitie bevestigd dat het leerstuk van misbruik van recht ook van toepassing is in de btw. Als sprake is van misbruik van recht kan (met terugwerkende kracht) door de structuur heen gekeken worden waardoor het belastingvoordeel ontnomen wordt. Van misbruik van recht is volgens het Hof sprake als:

- Er een voordeel wordt behaald dat in strijd is met het doel van de betreffende wetgeving.
- Het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Samenvatting

Samengevat kan een onderwijsinstelling door het beantwoorden van een tiental vragen snel inzicht krijgen in de risico's en kansen met betrekking tot btw. In veel gevallen is maatwerk noodzakelijk en begeleiding onmisbaar. Is het antwoord op een vraag 'ja', dan verdient dat punt aandacht. Deze lijst is niet uitputtend. Ook bij niet genoemde punten kan een risico liggen, dan wel een kans onbenut blijven.

Mijn onderwijsinstelling.....

	Ja	Nee
1. biedt naast wettelijk geregeld onderwijs ook andere opleidingen aan		
2. deelt kosten met andere instellingen/partijen		
3. participeert in samenwerkingsverbanden		
4. ontvangt regelmatig subsidies		
5. leent medewerkers in en/of uit		
6. berekent de mate van btw-aftrek met behulp van de pro rata- methode		
7. exploiteert haar gymzalen/sportaccommodatie buiten schooltijden		
8. gaat of is aan het verbouwen of nieuwbouwen		
9. gaat qua organisatie/structuur herstructureren		
10. verricht naast het onderwijs (veel) samenhangende leveringen en diensten		

Tot slot leert de praktijk dat een inspecteur bij controles veel correcties oplegt die aansluiten bij de mening van de staatssecretaris, maar die de instelling op goede gronden kan bestrijden. Met andere woorden: laat ook bij een controle de bevindingen beoordelen door een btw-specialist.

Instellingen in het primair en voortgezet onderwijs zijn doorgaans operationeel in de vorm van een vereniging of stichting, of vormen een onderdeel van een gemeente. Een enkele keer komt een besloten vennootschap of andere rechtsvorm voor. Een kenmerk van stichtingen, verenigingen en besloten vennootschappen is dat ze voor de wet rechtspersonen zijn die belastingplichtig kunnen zijn voor de vennootschapsbelasting.

Vennootschapsbelasting

In beginsel zijn rechtspersonen slechts belast voor de vennootschapsbelasting als en voor zover dit uit de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB) voortvloeit. In de Wet VPB is bepaald dat voor bepaalde activiteiten een vrijstelling geldt.

Wat betreft de vennootschapsbelastingplicht voor onderwijsinstellingen zijn twee afzonderlijke categorieën te onderkennen:

1. overheidsinstellingen;
2. private instellingen.

1. Overheidsinstellingen

Overheidsinstellingen behoren tot de publieke sector. Er zijn twee soorten overheidsinstellingen:

- a. Directe overheidsinstellingen: dit zijn onderwijsinstellingen die niet zelfstandig zijn, maar onderdeel zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon. Voorbeelden zijn scholen die rechtstreeks vallen onder een gemeente of een zelfstandig bestuursorgaan van het Ministerie;
- b. Indirecte overheidsinstellingen: dit zijn onderwijsinstellingen met een zelfstandige structuur (BV, stichting of vereniging), maar waarvan het bestuur vrijwel geheel wordt beheerst door publiekrechtelijke rechtspersonen. Bijvoorbeeld een openbare basisschool, waarvan de bestuursleden uitsluitend door de gemeente worden aangesteld, of waarvan het liquidatiesaldo uitsluitend aan de overheid toekomt.

Onder de huidige belastingwetgeving zijn overheidsinstellingen die onderwijs verzorgen geheel vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Wel kunnen bepaalde activiteiten van overheidsinstellingen, voor zover zij buiten de doelstelling (onderwijs) vallen, afzonderlijk worden belast. Denk aan het exploiteren van een catering of bepaalde contractactiviteiten.

2. Private instellingen

Onderwijsinstellingen die niet onder de categorie overheidsinstellingen vallen, zijn private instellingen. Private instellingen kunnen wel met vennootschapsbelastingplicht te maken krijgen. Van belastingplicht is in ieder geval sprake als in concurrentie wordt getreden met andere belastingplichtige ondernemers/personen. Belastingplicht kan ook aan de orde zijn als de activiteiten uiterlijk lijken op een bedrijf dat wel belastingplichtig is.

Het geven van primair en voortgezet onderwijs, waarbij de subsidiëring via de overheid loopt, is in de praktijk niet aan te merken als het drijven van een onderneming en zal over het algemeen dus ook niet belast zijn. Dit kan anders zijn als (een gedeelte van) het onderwijs niet gesubsidieerd is, of als de instelling naast het onderwijs nevenactiviteiten exploiteert.

Voorbeelden zijn: een onderwijsinstelling die een catering exploiteert, of (leer) boeken uitgeeft en aan derden verkoopt en dus in concurrentie treedt met andere partijen in de markt. In die gevallen is wel sprake van ondernemerschap en dus van belastingplicht. Belastingplicht kan ook gelden voor contractactiviteiten waarbij een onderwijsinstelling in het kader van de opleiding producten vervaardigt en verkoopt aan derden, of orders voor bedrijven afwerkt. Met dergelijke contractactiviteiten treedt de onderwijsinstelling in concurrentie met het reguliere bedrijfsleven en kan er sprake zijn van een onderneming.

Belangrijk voor de belastingplicht is de rechtspersoonlijkheid van de onderwijsinstelling. Een onderwijsinstelling in de vorm van een BV of NV wordt geacht 'met haar gehele vermogen en alle activiteiten' een onderneming te drijven. Volgens de wet wordt zij dus integraal belast voor de vennootschapsbelasting. Onderwijsinstellingen in de vorm van een stichting of vereniging zijn daarentegen slechts belast als en voor zover zij een onderneming drijven: de zogenaamde partiële belastingplicht.

Een onderneming:

- a. is een organisatie van arbeid en kapitaal;
- b. neemt deel aan het maatschappelijk verkeer; en
- c. streeft naar winst (winstoogmerk).

Aan de eerste twee voorwaarden voldoet een onderwijsinstelling per definitie. Dat maakt het winststreven de bepalende factor. Het al dan niet streven naar winst wordt overigens niet bepaald aan de hand van de statuten, maar aan de hand van de feitelijke situatie. In de statuten zal in de regel vermeld zijn dat de instelling niet naar winst streeft. Wanneer feitelijk met enige regelmaat winst wordt behaald, wordt een winststreven aanwezig geacht.

Een onderwijsinstelling die op grond van het voorgaande (gedeeltelijk) belastingplichtig is, kan onder voorwaarden in aanmerking komen voor een vrijstelling van de vennootschapsbelasting. Voor deze vrijstelling gelden twee cumulatieve voorwaarden. De vrijstelling geldt als en voor zover:

- a. De activiteiten gericht zijn op het algemeen belang, zoals het geven van onderwijs. Bijvoorbeeld als de catering onlosmakelijk verbonden is met het geven van onderwijs.
- b. Een winststreven van bijkomstige betekenis is. In de wet op de vennootschapsbelasting is dit geconcretiseerd. Een winststreven is bijkomstig wanneer de winst minder dan € 7.500 per jaar bedraagt, of wanneer de totale winst over de afgelopen 5 jaar minder dan € 37.500 bedraagt.

Voldoet men niet aan deze criteria of kiest men bewust voor belastingplicht, dan is vennootschapsbelasting verschuldigd. Een nieuw beleidsstandpunt van het Ministerie van Financiën is dat de vrijstelling voor vennootschapsbelasting ook kan gelden voor onderwijsinstellingen in BV- en NV-vorm.

Als een instelling niet (geheel) wenst te vallen onder de vennootschapsbelasting, kan het van belang zijn om de activiteiten die niet aan de voorwaarden voldoen, af te splitsen in een aparte (zelfstandige) rechtsvorm. Bij verenigingen en stichtingen is deze zaak wat complexer vanwege de partiële belastingplicht. Administratief zal de instelling dan niet alleen in de kosten en de opbrengsten, maar ook in het vermogen en de bedrijfsmiddelen een splitsing moeten aanbrengen. Dit om te bepalen welk deel onder de winstbelasting valt.

Samenvattend zal het onderwijs in de regel vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting. Bepaalde vormen van niet gesubsidieerd onderwijs en nevenactiviteiten (contractactiviteiten) kunnen echter wel leiden tot belastingplicht voor de vennootschapsbelasting.

Wat wordt belast

Als een onderwijsinstelling op grond van het voorgaande belastingplichtig is, vindt de heffing plaats over de gerealiseerde winst. Deze winst is per definitie niet gelijk aan de commerciële winst. De fiscale wet heeft namelijk afwijkende bepalingen opgenomen voor de waardering van bedrijfsmiddelen en voor de kosten- en winsttoerekening over doorlopende activiteiten. Denk daarbij vooral aan de aftrekbeperkingen die gelden voor kosten met een (deels) onzakelijk karakter, zoals representatiekosten, en boeten.

Vanaf 2007 gelden beperkingen voor het afschrijven van bedrijfsgebouwen en overige onroerende zaken. Aan de andere kant zijn in de wet VPB diverse gunstige faciliteiten opgenomen, zoals:

1. Reservering van gerealiseerde boekwinst ten laste van de winst bij vervanging van bedrijfsmiddelen. Zo mag de winst bij verkoop van een sporthal bijvoorbeeld worden ondergebracht in een nieuw sportgebouw;
2. Vrijgestelde winstbestanddelen van deelnemingen, zoals resultaten uit nevenactiviteiten of onroerend goed, wegzetten in BV's en NV's;
3. Investeringsaftrek wegens investeringen in bedrijfsmiddelen: van schoolborden tot aan een aircosysteem. De voorwaarde voor de investeringsaftrek is dat deze bedrijfsmiddelen meerdere bedrijfsprocessen meegaan. Daarnaast geldt een extra gunstige milieu-investeringsaftrek en energie-investeringsaftrek in geval van aanschaf van duurzame, milieuvriendelijke en/of energiezuinige bedrijfsmiddelen op grond waarvan men bedragen mag reserveren ten laste van de fiscale winst. Vanaf 2010 zijn deze regelingen bovendien behoorlijk verruimd;
4. Versnelde afschrijving op milieu-investeringen;
5. Voor het algemeen nut beogende instellingen, zoals het primair onderwijs, zijn er zelfs mogelijkheden om ten laste van de winst een bestedingsreserve te vormen voor toekomstige projecten die binnen hun doelomschrijving vallen;
6. Giftenaftrek ter grootte van maximaal 10% van de fiscale winst;
7. Voor het algemeen nut beogende instellingen, waaronder zoals eerder gezegd scholen kunnen vallen, bestaat de mogelijkheid om fictieve kosten voor vrijwilligers en andere personen die tegen geringe vergoeding arbeid verstrekken, af te trekken.

In verband met de financiële crisis geldt voor de jaren 2009 en 2010 een extra verruiming van de afschrijving op gepleegde investeringen; de zogenaamde tijdelijke willekeurige afschrijvingen in verband met de crisis. Deze houdt in dat men bij investeringen in het kalenderjaar 2009 onder voorwaarden zowel in 2009 als in 2010 tot maximaal 50% van de aanschafwaarde van die investeringen ten laste van de winst mag afschrijven. Voor deze regeling gelden diverse beperkingen; in de praktijk zullen onderwijsinstellingen, met name ten aanzien van investeringen van inventaris en schoolinrichting en computers, van deze gunstige afschrijvingsmogelijkheid gebruik kunnen maken. In verband met de duur van de financiële crisis is deze regeling met één jaar verlengd; nu geldt deze ook voor investeringen die in 2010 gepleegd zijn, waarbij dan onder voorwaarden zowel in 2010 als in 2011 tot maximaal 50% van de aanschafwaarde van die investeringen ten laste van de winst afgeschreven kunnen worden.

Verliezen kunnen verrekend worden met winst in het voorafgaande jaar en de negen volgende jaren. Gerealiseerde winsten, verminderd met de verliezen, zijn belast tegen een tarief van 20% voor de eerste € 200.000. De daarboven gerealiseerde winst is belast tegen 25,5%.

Formaliteiten

Vennootschapsbelastingplicht brengt met zich mee dat ieder (boek)jaar een aangifte vennootschapsbelasting zal moeten worden ingediend. Daarbij is een deugdelijke administratie nodig.

Toekomst

De wet VPB is de laatste jaren op steeds meer punten gewijzigd. Daarin speelt ook de maatschappelijke trend van de terugtrekkende overheid en de toename van de Europese regelgeving een rol. In de toekomst zullen steeds meer overheidslichamen geprivatiseerd worden en overheidstaken veranderen in vormen van private dienstverlening. Het gevolg is dat bepaalde activiteiten en ook instellingen te maken krijgen met vennootschapsbelasting. Het aantal vrijstellingen zal naar verwachting verminderen en in omvang worden beperkt. In oktober 2006 refereerde de toenmalige staatssecretaris Zalm hieraan en stelde dat een volgend kabinet zich kritisch moet buigen over de belastingplicht van (semi-) overheidsinstellingen en private instellingen die overheidstaken uitvoeren. Het vierde kabinet Balkenende heeft dit inmiddels als beleidspunt opgenomen. Europese en maatschappelijke ontwikkelingen onderstrepen dat alertheid nodig blijft bij vraagstukken rond de vennootschapsbelasting. De overheidstaak wordt steeds enger en in sommige gevallen zelfs belast.

Conclusie

Instellingen in PO en VO zijn wat betreft de vennootschapsbelasting in beginsel niet belast voor hun reguliere wettelijke activiteiten. Voor activiteiten waarbij instellingen een onderneming drijven of in concurrentie treden met derden, zoals bijvoorbeeld bij contractactiviteiten, kan vennootschapsbelastingplicht ontstaan.

Instellingen in het primair en voortgezet onderwijs, hebben sowieso te maken met de loonbelasting. Dat geldt in ieder geval voor het personeel en de directie van de instelling, maar ook oproep- en invalkrachten, contractwerkers en mensen die op freelance-basis werkzaamheden verrichten voor onderwijsinstellingen kunnen worden geconfronteerd met loonbelasting.

In dit hoofdstuk wordt naast de loonbelasting ook de premieheffing behandeld. Recente ontwikkelingen met betrekking tot deregulering en de introductie van de elektronische loonaangifte hebben ertoe geleid dat één centrale instantie (de Belastingdienst) de heffingen en premies via één gecombineerde aangifte afhandelt.

Loonbelasting en premieheffing

Wat is de loonbelasting en premieheffing?

Onder loonbelasting wordt in het kort verstaan: een belasting op alle voordelen die uit een dienstbetrekking worden genoten.

De loonbelasting is een voorheffing van de inkomstenbelasting. Daarom zullen degenen die een aangifte inkomstenbelasting uitgereikt krijgen van de Belastingdienst in ieder geval de genoten looninkomsten moeten aangeven. De reeds ingehouden loonbelasting kan worden verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting.

De premieheffing valt in twee delen uiteen:

1. Inning van premies volksverzekeringen. Dit zijn de premies AOW, ANW en AWBZ, waaraan in principe iedereen die in Nederland woont of werkt verplicht voor verzekerd is. Via de loonheffing worden deze premies reeds ingehouden op het loon;
2. Inning van premies werknemersverzekeringen. Dit zijn onder andere premies voor WW, ZW, WIA en ZVW.

Daarnaast kan nog sprake zijn van verplichte inhoudingen en bijdragen aan een pensioenfonds. Aangezien dit geen belastinginhouding betreft, gaan wij hier niet verder op in. Regels met betrekking tot de loonbelasting zijn neergelegd in de Wet op de Loonbelasting 1964 en bijbehorende besluiten en ministeriële regelingen.

Voor wie geldt de loonheffing?

Instellingen in het primair en voortgezet onderwijs hebben voor de uitoefening van hun werkzaamheden personeel nodig. Voor de loonbelasting geldt als criterium dat de instelling loonbelasting moet inhouden als er sprake is van een dienstbetrekking.

Een dienstbetrekking is in de regel gebaseerd op een schriftelijke arbeidsovereenkomst tussen de werkgever en de werknemer. Maar ook als er slechts een mondelinge of stilzwijgende overeenkomst is, kan er sprake zijn van een dienstbetrekking. Gezien de veelvormigheid aan arbeidsovereenkomsten is voor de dagelijkse praktijk een aantal criteria in de belastingwet vastgelegd.

Een dienstbetrekking is aan de orde als aan de drie volgende criteria is voldaan:

1. Een gezagsverhouding. Dit houdt in dat de werkgever bindende aanwijzingen en voorschriften kan geven waaraan een werknemer moet voldoen of zich aan moet houden. Het kan ook zijn dat de werkgever iemand anders het recht geeft om dergelijke aanwijzingen te geven, zoals bij detachering. Ook kan het voorkomen dat in de praktijk niet of nauwelijks aanwijzingen worden gegeven, omdat de aard van de werkzaamheden zich hiervoor niet lenen. Dat laat onverlet dat wel een gezagsverhouding aanwezig kan zijn;
2. Een verplichting tot loonbetaling. Werkgever en werknemer zijn overeengekomen dat de laatste een beloning ontvangt voor de geleverde inspanningen. Het begrip loonbetaling dient ruim geïnterpreteerd te worden, zodat in beginsel ook kostenvergoedingen hieronder vallen. Dit wordt hierna uitgebreider behandeld;
3. Een verplichting om persoonlijk werkzaamheden te verrichten. De werknemer is verplicht om de overeengekomen werkzaamheden zelf te verrichten. De werknemer mag zich daarbij niet vrijelijk door een willekeurige derde laten vervangen.

Of de dienstbetrekking aan deze criteria voldoet, wordt beoordeeld aan de hand van de feiten.

Is er daadwerkelijk sprake van een dienstbetrekking dan zal de overeengekomen vergoeding vallen onder de bepalingen van de loonbelasting en premieheffing. Concreet zullen verreweg de meeste personeelsleden (onderwijzers, directie, ondersteunend personeel en andere vaste krachten) een dienstbetrekking hebben bij de onderwijsinstelling.

Het is belangrijk te constateren dat op grond van bovenstaande drie criteria ook vrijwilligers, opdrachtnemers of freelancers - vanuit het oogpunt van de loon- en premieheffing - in een dienstbetrekking kunnen staan tot de onderwijsinstelling. De laatste twee voorwaarden zijn in de regel eenduidig vast te stellen aan de hand van de overeengekomen arbeidsverhouding en de wederzijdse verplichtingen. De eerste voorwaarde, de aanwezigheid van een gezagsrelatie, is moeilijker vast te stellen.

Daarom heeft de wetgever voor een aantal gevallen bepaald dat sprake is van een zogenaamde fictieve dienstbetrekking. Bij een fictieve dienstbetrekking worden wel loonbelasting en premies volksverzekeringen ingehouden, maar zijn meestal geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd.

Situaties voor het primair en voortgezet onderwijs waar sprake kan zijn van een fictieve dienstbetrekking zijn:

- aannemers en de hulpen van aannemers (onderaannemers);

- agenten en subagenten;
- commissarissen;
- gelijkgestelden: degenen die op tenminste twee dagen per week werkzaamheden verrichten;
- leerlingen en stagiaires;
- thuiswerkers en de hulpen;
- pseudo-werknemers; degenen die geopteerd hebben om behandeld te worden als een werknemer.

De opkomst van de flexibele arbeid (freelancers) gaf nieuwe problemen ten aanzien van de vraag hoe deze arbeidsverhoudingen gekarakteriseerd moesten worden voor de loonbelasting. Deze problemen deden zich onder andere voor in de situatie waarbij diverse docenten met elkaar een samenwerkingsverband aangingen (maatschap of firma) en onder gezamenlijke naam diensten aanboden aan hun voormalige werkgever. De feitelijke situatie verschilde weinig van de oude dienstbetrekking, alleen werd geen loon betaald, maar werden de werkzaamheden gefactureerd aan de onderwijsinstelling. Deze situatie speelt ook bij diverse contractactiviteiten in de onderwijssector.

Om duidelijkheid te scheppen heeft de wetgever de Verklaring ArbeidsRelatie (VAR) ingevoerd. De VAR verklaart voor alle betrokken partijen (opdrachtgever, opdrachtnemer, Belastingdienst en andere overheidslichamen) de fiscale gevolgen van een arbeidsverhouding. Bij twijfel of er sprake is van een dienstbetrekking is het daarom verstandig een VAR-verklaring van de opdrachtnemer te vragen.

Wie voor een VAR in aanmerking wenst te komen, kan via de Belastingdienst het aanvraagformulier opvragen of downloaden en de relevante vragen invullen. De Belastingdienst geeft vervolgens een beschikking af waaruit blijkt hoe betrokken partijen de arbeidsverhouding moeten zien. De verklaring geldt per arbeidsrelatie en voor maximaal een jaar.

Er zijn vier soorten beschikkingen:

- VAR-wuo: dan heeft de Belastingdienst vastgesteld dat de werkzaamheden zijn te kwalificeren als een onderneming. De ondernemer moet zijn gerealiseerde winst aangeven in de inkomstenbelasting als winst uit onderneming. De opdrachtgever hoeft geen loonbelasting en premies in te houden;
- VAR-row: de Belastingdienst kwalificeert de werkzaamheden als freelance-activiteiten. De opdrachtnemer moet de opbrengsten aangeven in de inkomstenbelasting als resultaat uit

overige werkzaamheden. Hij is echter geen ondernemer en kan dus geen beroep doen op de gunstige fiscale faciliteiten voor de ondernemer. Ook hier hoeft geen loonbelasting en premies ingehouden te worden;

- VAR-dga: de Belastingdienst kwalificeert de werkzaamheden van de opdrachtnemer als gedaan door een directeur-grotaandeelhouder van de BV. Ook dan hoeft de opdrachtgever geen loonbelasting en premies in te houden op de door de BV gefactureerde omzet;
- VAR-loon: de Belastingdienst beschikt dat de opdrachtnemer in (fictieve) dienstbetrekking staat tot de opdrachtgever. Hier geldt dus wel loonbelasting en premie-inhouding.

Bij een juiste behandeling van de VAR, zal de onderwijsinstelling/opdrachtgever niet alleen een kopie van de VAR moeten opvragen, maar zal ze ook voorafgaande aan de werkzaamheden zelfstandig moeten toetsen of de arbeidsrelatie voldoet aan de in de VAR beschreven situatie. Alleen dan zal de VAR de gewenste duidelijkheid geven aan de opdrachtgever omtrent de fiscale gevolgen van de arbeidsrelatie en zal de opdrachtgever gevrijwaard zijn voor de aansprakelijkheid wanneer achteraf blijkt dat te weinig loonbelasting en premies zijn ingehouden met betrekking tot deze arbeidsrelatie. De opdrachtnemer heeft op zijn/haar beurt de zekerheid over hoe de ontvangen vergoedingen fiscaal worden behandeld.

Wat wordt belast voor de loonbelasting en premieheffing?

Als sprake is van een (fictieve) dienstbetrekking zijn alle vergoedingen die uit hoofde van de dienstbetrekking worden ontvangen, onderworpen aan de loonbelasting.

De belangrijkste categorie belast loon is het loon in geld. Hieronder vallen ook kostenvergoedingen. Verder zijn belast diverse verstrekkingen (loon in natura).

Vormen van loon in natura zijn onder andere:

- auto en fiets van de zaak;
- kost en inwoning en huisvesting;
- maaltijden, koffie en snacks;
- computers, andere apparatuur en voorzieningen telewerken;
- geschenken;
- personeelsfeesten;
- bedrijfsfitness en kinderopvang;
- werkkleding;
- opleiding en studie.

Deze brochure leent zich niet om alle loonbestanddelen en regelingen uitputtend te behandelen, temeer omdat de regelgeving op bepaalde terreinen complex is. Volstaan wordt met een globaal overzicht. Drie zaken worden uitvoeriger behandeld: de vrijgestelde loonbestanddelen, de bijzondere beloningen en de afdrachtverminderingen.

Vrijgestelde loonbestanddelen

Bepaalde loonbestanddelen zijn door de wetgever vrijgesteld van loonbelasting en premieheffing. Het gaat hier met name om kostenvergoedingen en vrije verstrekkingen. Dergelijke vergoedingen en verstrekkingen zijn tegenwoordig zeer gewild. Dit omdat gemaakte kosten ten behoeve van het uitoefenen van een dienstbetrekking sinds 2001 niet meer tot een aftrekpost in de inkomstenbelasting leiden.

Vrijgesteld, en dus niet tot het belaste loon behorend, zijn vergoedingen en verstrekkingen die aan de volgende vereisten voldoen:

- Objectief criterium:
Vergoedingen en verstrekkingen die de werkgever moet geven om een adequate uitoefening van de werkzaamheden mogelijk te maken, bijvoorbeeld voor het bestrijden van daadwerkelijke kosten die de beroepsuitoefening met zich meebrengt (beroepskosten). Deze kostenvergoedingen moeten binnen de grenzen van de redelijkheid blijven. De verstrekkingen zijn vrij als en voor zover dat het maken van de beroepskosten voorkomt.
- Subjectief criterium:
Deze vergoedingen en verstrekkingen worden in de regel niet als beloningbestanddeel ervaren en zijn ook niet als zodanig als beloning bedoeld. Over het subjectief criterium is discussie mogelijk, bijvoorbeeld bij het vergoeden van drankjes bij een thuisvergadering. Was het echt noodzakelijk dat deze vergadering thuis plaatsvond? Bij twijfel: leg de situatie voor aan een Belastinginspecteur. Het is belangrijk om over vergoedingen en verstrekkingen duidelijkheid te creëren.

Omdat de genoemde criteria van geval tot geval kunnen verschillen, heeft de wetgever al voor een groot aantal soorten loon bepaald of een vergoeding of verstrekking vrijgesteld is en voor welk bedrag of gedeelte deze vrijstelling geldt.

Enkele veel voorkomende kostenvergoedingen zijn:

Reiskosten

Reiskosten voor woon-werkverkeer - met eigen auto, motor of fiets - zijn te vergoeden tegen € 0,19 per kilometer. Dit bedrag geldt ongeacht de hoogte van de werkelijke kosten en ongeacht de afgelegde afstand. Zakelijke kilometers met auto, motor of fiets zijn ook vrij te vergoeden tot € 0,19 per kilometer. De parkeer-, tol- en veergelden zijn niet apart te vergoeden, maar worden geacht inbegrepen te zijn in het bedrag van € 0,19 per kilometer. Het meerdere dat vergoed wordt boven € 0,19 per kilometer is wel belast. Bij reiskosten (woon-werk) of zakelijke kilometers afgelegd met het openbaar vervoer of taxi mogen de werkelijke kosten worden vergoed als deze hoger zijn dan € 0,19 per kilometer. Voorwaarde is wel dat de instelling de vervoersbewijzen administreert.

Computer, telefoon en internet

De vergoeding voor of verstrekking van een computer en bijbehorende apparatuur (printers, modems, e.d.) is niet belast mits deze voor uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend (> 90%) zakelijk wordt gebruikt. Als het privégebruik 10% of meer bedraagt, is de verstrekking of vergoeding belast voor de loonbelasting.

Telefoon en internet kunnen onbelast vergoed of verstrekt worden mits deze voor tenminste 10% zakelijk worden gebruikt. Dit geldt ook voor overige communicatiemiddelen zoals de blackberry en smartphone. Is het zakelijk gebruik maar bijkomstig (10% of minder) dan is de vergoeding of verstrekking belast voor de loonbelasting.

Studiekosten

Vergoedingen en verstrekkingen voor een studie of opleiding met het oog op het verwerven van inkomen/loon (of ter ondersteuning van de carrière) behoren niet tot het loon, maar zijn vrijgesteld. Ook kosten met betrekking tot het op peil houden van de eigen kunde of vakkennis binnen het kader van de dienstbetrekking kunnen belastingvrij worden vergoed.

Voorwaarde is wel dat de kosten niet tegelijkertijd door een ander worden vergoed.

Voorbeelden van vrij te vergoeden kosten zijn onder andere:

- studiereizen en excursiekosten, inclusief reis- en verblijfkosten;
- kosten van vakliteratuur;
- kosten opleiding, inschrijfgeld en examengeld;
- reiskosten in verband met de studie (maximaal € 0,19 per kilometer);

- seminars, cursussen, congressen en symposia;
- kosten permanente educatie;
- aanschaf boeken en studiematerialen, waaronder kosten gebruik computer.

Maaltijden

Bij de vergoeding of verstrekking van maaltijden wordt onderscheid gemaakt tussen maaltijden met een zakelijk karakter en maaltijden waarbij het zakelijk karakter van bijkomstige betekenis is. Van een maaltijd met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter is bijvoorbeeld sprake als de uitoefening van de dienstbetrekking de maaltijd vereist, zoals bij overwerk, extra lesuren in de avond, ouderavonden of lange vergaderingen. Dergelijke maaltijden zijn onbelast.

De overige maaltijden zijn belast. Sinds 2007 wordt de vergoeding van de werkelijke waarde (in het economisch verkeer) van de maaltijd tot het belastbaar loon gerekend. Een uitzondering geldt voor maaltijden in de bedrijfskantine. Uit praktische overwegingen is daarvoor een forfait vastgesteld: € 4,20 (2009: € 4,00) voor een maaltijd/diner en € 2,20 (2009: € 2,10) voor een koffiemaaltijd of lunch. De belaste (forfaitaire) bedragen voor maaltijden worden belast als eindloon bij de werkgever.

Kinderopvang

Sinds 1 januari 2007 is de financiering van de kinderopvang weer fors gewijzigd. In de praktijk bleek dat de bijdragen van werkgevers te gering waren. Daarom geldt een verplichte werkgeversbijdrage ter grootte van 0,34% van het loon die afgedragen moet worden aan de Belastingdienst via de loonbelastingaangifte. Deze bijdrage geldt voor alle werknemers ongeacht of zij gebruik maken van kinderopvang. Een vergoeding voor de kinderopvang kan sinds 2007 niet meer belastingvrij gegeven worden, maar vormt belast loon.

Ouders kunnen van de Belastingdienst via de kinderopvangtoeslag een tegemoetkoming ontvangen voor de kosten van kinderopvang. De omvang van deze belastingvrije toeslag is afhankelijk van de hoeveelheid en wijze van opvang, alsmede de hoogte van het inkomen.

Auto of fiets van de zaak

Ten behoeve van zakelijke kilometers en woon-werkverkeer kan de werkgever een auto of fiets van de zaak aan de werknemer ter beschikking stellen. De fiscale regels in het kort:

Auto van de zaak

Als de werkgever een auto van de zaak ter beschikking stelt, heeft de wetgever bepaald dat jaarlijks een percentage van de cataloguswaarde wordt aangemerkt als een privé-voordeel. Sinds

2006 behoort de bijtelling privégebruik tot het belastbaar loon. Momenteel is het percentage voor bijtelling gesteld op *tenminste* 25% van de cataloguswaarde. Zeer zuinige auto's (o.a. Citroën C1, Daihatsu Cuore, Peugeot 107, Toyota Aigo, Toyota Prius, Smart Fortwo, Honda Civic Hybrid) met een erg lage CO2 emissie kennen een lagere bijtelling van tenminste 14%. Sinds 2009 geldt een speciale bijtelling van tenminste 20% voor zuinige auto's met een iets minder lage CO2 emissie, zoals o.a. diverse modellen Audi A3, Citroën C2 en C3, Honda Jazz, Kia etc. Vanaf 2010 geldt een verlaagde bijtelling van 0% voor auto's zonder CO2 emissie, zoals elektrische auto's. Deze verlaagde bijtelling geldt tot en met 2014.

De werknemer kan via de Belastingdienst een beschikking aanvragen waarin wordt gesteld dat het privégebruik nihil is. Alleen na overlegging van deze beschikking aan de werkgever mag de bijtelling buiten het belaste loon worden gehouden.

De bijtelling privégebruik is pas nihil als de werknemer een sluitende kilometeradministratie bijhoudt waaruit blijkt dat hij/zij minder dan 500 kilometer privé heeft gereden. Ook kunnen onder voorwaarden contractuele verboden voor privékilometers of een verplichting om de auto buiten werktijd op het terrein van de werkgever te stallen een bijtelling beperken. De werknemer is verplicht direct aan de Belastingdienst en zijn werkgever door te geven wanneer hij/zij niet meer aan de voorwaarden voldoet om de bijtelling achterwege te laten. Wanneer na afloop van het kalenderjaar blijkt dat ten onrechte de bijtelling achterwege is gelaten, zal de inspecteur rechtstreeks bij de werknemer een naheffingsaanslag loonbelasting en premie zorgverzekeringswet opleggen met boete. De werkgever krijgt alleen met de naheffing en boete te maken als hij 'ter kwade trouw' handelt.

Een eigen bijdrage van de werknemer aan de werkgever voor het privégebruik komt in mindering op de fiscale bijtelling.

Fiets van de zaak

De werkgever kan ook een fiets van de zaak ter beschikking stellen. Een dergelijke fiets is onbelast wanneer de werknemer tenminste de helft van het aantal dagen woon-werkverkeer per fiets aflegt en de waarde van de fiets maximaal € 749 (incl. BTW) bedraagt. Wordt hieraan niet voldaan dan is het privé-gebruik van de fiets belast.

De werkgever kan ook een vergoeding aan de werknemer uitkeren om een fiets aan te schaffen. Tot een aanschafbedrag van maximaal € 749 (incl. BTW) kan belastingvrij een fiets verstrekt of vergoed worden; het meerdere boven € 749 vormt wel belast loon. Ook hier geldt als

voorwaarde dat op tenminste de helft van het aantal dagen woon-werkverkeer per fiets wordt afgelegd. Een fiets mag slechts één maal per drie jaar worden vergoed of verstrekt.

Verder kan de werkgever tot maximaal een bedrag van € 82 per kalenderjaar vergoeden voor met de fiets samenhangende zaken zoals verzekering, reparaties, extra slot en regenpak.

Bijzondere beloningen

Bij bepaalde bijzondere gebeurtenissen mag een werkgever een belastingvrije vergoeding verstrekken. Denk daarbij bijvoorbeeld aan:

1. de uitkering van een maandsalaris ter gelegenheid van het 25-jarig dienstverband;
2. verstrekking van een portret, vulpen of ander gebruiksartikel ter gelegenheid van een dienstjubileum. De verstrekking moet dan wel hoofdzakelijk een ideële waarde hebben en mag geen duurzaam gebruiksartikel zijn, zoals een digitale camera of wasmachine;
3. uitkering ter gelegenheid van overlijden of invaliditeit tot ten hoogste drie maandsalarissen;
4. vergoeding van schade aan persoonlijke eigendommen tijdens de uitoefening van de dienstbetrekking;
5. vergoeding van ziektekosten die niet vallen onder de basisverzekering en ook niet door een verzekeraar of iemand anders worden vergoed. Denk aan een bril of tandartskosten, die belastingvrij kunnen worden vergoed voor zover hier geen verzekering of vergoeding tegenover staat.

Spaarloon en levensloopregeling

Sinds 1994 bestaat de spaarloonregeling waarbij werknemers maximaal € 613 per jaar kunnen inleggen op een geblokkeerde spaarrekening. Sinds 2006 geldt de aanvullende voorwaarde dat de werknemer op 1 januari van het kalenderjaar in dienst moet zijn, wil hij/zij met de spaarloonregeling mee kunnen doen. De inleg komt in mindering op het belaste loon. Wel is de werkgever over de inleg 25% loonbelasting verschuldigd die als eindheffing wordt geheven (zie hierna). De inleg dient tenminste 48 maanden op de spaarrekening te blijven staan. De rekening kan echter onder voorwaarden worden gedeblokkeerd, zoals opname voor het storten van lijfrentepremies, betaling studiekosten, starten eigen onderneming, kosten kinderopvang, aankoop eigen woning en opname onbetaald verlof.

Sinds 1 januari 2006 is de levensloopregeling geïntroduceerd. Hierbij is het mogelijk om tot maximaal 12% van het jaarloon te sparen op een levenslooprekening. De inleg vermindert wel de inhouding van loonbelasting en premies volksverzekeringen, maar niet de inhouding van

werknemerspremies. Een werknemer kan het levensloop tegoed opnemen om onbetaald (zorg) verlof, een loopbaanonderbreking of een sabbatical te financieren, maar kan ook aangewend worden om eerder met pensioen te gaan of om de pensioenvoorziening te verbeteren.

Geschenken in natura

Werkgevers kunnen geschenken in natura belastingvrij (voor de werknemer: zonder inhouding van loonbelasting) aan de werknemer verstrekken, mits de waarde van de geschenken niet groter is dan € 136 per geschenk en in totaal minder dan € 272 per kalenderjaar. Er geldt nu geen verplichte link met een feestdag of jubileum meer. De werkgever is over dergelijke geschenken in natura wel eindheffing verschuldigd (zie hierna). Grotere geschenken dan hierboven genoemd vormen wel belast loon voor de werknemer en moeten via het salarisstrookje worden verloond. Geschenken met een ideële waarde kunnen belastingvrij en zonder eindheffing verstrekt worden.

Een voorbeeld van een geschenk met een ideële waarde is een gouden horloge met inscriptie bij een 25-jarig dienstjubileum.

Werkkleding

Werkkleding, zoals laboratoriumjassen, uniformen en overalls, kan onbelast verstrekt of vergoed worden als deze uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens het werk te dragen. Overige werkkleding is alleen onbelast als deze voorzien is van een of meerdere duidelijk zichtbare beeldkenmerken van de school (logo's) van tenminste 70 cm². Andere kleding, die niet voldoet aan bovengenoemde eisen, kan slechts belastingvrij worden verstrekt of vergoed als deze aantoonbaar op de werkplek/school (achter) blijft. Een voorbeeld zijn door de school verstrekte trainingspakken voor gymleraren, die na gebruik in het schoolgebouw blijven. Ook vanuit de ARBO-wetgeving verplichtte kleding (zoals speciale isolerende of beschermende pakken) kan de werkgever onder specifieke voorwaarden vrij verstrekken. Overige kledingstukken die vergoed of verstrekt worden zijn wel belast voor de loonbelasting.

Eindheffing

Voor bepaalde loonbestanddelen wordt de loonheffing en premie geheven via de zogenaamde eindheffing. Dit houdt in dat de inhouding niet loopt via het loonstrookje van de werknemer, maar dat de loonbelasting en premieheffing rechtstreeks ten laste van de werkgever komen. Eindheffing is aan de orde bij bovenmatige kostenvergoedingen, spaarloonregeling, moeilijk individualiseerbaar loon (niet zakelijke maaltijden, boeten, niet vrijgestelde geschenken) of loon

met een bestemmingskarakter (vergoeding parkeer-, veer- en tolgelden). Eindheffing is ook aan de orde als één maal per jaar ter gelegenheid van een feestdag een geschenk van maximaal € 70 wordt verstrekt. Dan moet de werkgever 20% over de waarde uit eigen middelen voldoen aan de Belastingdienst. Bij meerdere geschenken tot een totaal bedrag van € 272 geldt een hoger tarief van eindheffing. Sinds 2007 geldt de eindheffing ook voor (relatie)geschenken aan personen die niet in dienstbetrekking staan zoals zakelijke relaties. Tot € 136 geldt een eindheffing van 45% en indien de waarde meer dan € 136 bedraagt geldt een eindheffing van 75% over het gehele bedrag.

Afdrachtverminderingen

Om werkgevers te stimuleren om meer personeel in dienst te nemen en ter bevordering van het onderwijs heeft de wetgever een aantal afdrachtverminderingen geïntroduceerd. Voor de werkgever kan dit een aanzienlijke besparing op de arbeidskosten betekenen. In het kader van deregulering zijn afgelopen jaren diverse afdrachtverminderingen vervallen, zoals de afdrachtvermindering lage lonen en arbo-profit. In de wet op de Loonbelasting staan nu nog maar drie soorten afdrachtverminderingen.

Alleen de volgende afdrachtvermindering is voor onderwijsinstellingen relevant: namelijk de afdrachtvermindering onderwijs. Deze is bedoeld om werkgevers te stimuleren om personeel in dienst te nemen dat bezig is aan een beroepsopleiding of studie en daarnaast praktisch ervaring wil opdoen. Denk aan de beroepsbegeleidende leerweg, assistenten en onderzoekers in opleiding, of voormalige werklozen die via 'werken en leren' een bepaald startniveau bereiken.

De afdrachtvermindering is sinds 2007 uitgebreid tot werknemers die zijn aangesteld bij een privaatrechtelijke rechtspersoon of TNO, werknemers die arbeid verrichten in het kader van een initiële opleiding in het HBO, leerlingen die een leerwerktraject in het 3^e en 4^e jaar van de basisgerichte leerweg van het vmbo volgen, stagiaires die stage lopen in het kader van een beroepsopleiding in de beroepsopleidende leerweg op mbo-niveau 1 of 2 en tenslotte werknemers die een Erkenning verworven competenties (EVC) - procedure volgen, mits de werkgever de kosten van de EVC procedure betaalt.

Vanaf 2010 is de afdrachtvermindering op 2 punten uitgebreid. De afdrachtvermindering startkwalificatie gaat dan ook gelden voor werknemers die als werkloze in dienst treden bij het ene leerwerkbedrijf en overstappen naar een ander leerwerkbedrijf. Voorts geldt de afdrachtvermindering voor werknemers die aansluitend aan een re-integratietraject in dienst

treden. Tenslotte geldt alleen voor het kalenderjaar 2010 dat ook afdrachtvermindering kan worden verkregen bij verhoging van het opleidingsniveau van de werknemer tot MBO-3.

Nadeel van de afdrachtverminderingen in het algemeen is dat deze de werkgevers aanzienlijk meer administratieve verplichtingen opleveren.

Vrijwilligersvergoedingen

Een aparte categorie vormen de vrijwilligersvergoedingen. Volgens de huidige wet en regelgeving zijn vrijwilligers personen die niet uit hoofde van een beroep werkzaam zijn bij een instelling. Verder is deze instelling niet onderworpen aan vennootschapsbelasting, wat betekent dat een onderwijsinstelling die wel onderworpen is aan vennootschapsbelasting geen vrijwilligers kan hebben. Verder betekent dit dat degene die in het kader van een onderneming werkzaamheden verricht voor een onderwijsinstelling of in (fictieve) dienstbetrekking staat tot deze onderwijsinstelling, geen vrijwilliger kan zijn.

Kenmerkend voor de vrijwilligers is dat de arbeidsvergoeding niet marktconform is en dat de vergoeding feitelijk in geen verhouding staat tot de hoeveel tijd en verrichte werkzaamheden.

Er is sprake van geen marktconforme beloning als de beloning voor vrijwilligers jonger dan 23 jaar maximaal € 2,50 per uur bedraagt en bij vrijwilligers van 23 jaar en ouder maximaal € 4,50 per uur. Vergoeding aan vrijwilligers heeft meer het karakter van een tegemoetkoming voor de gemaakte kosten.

Sinds 2006 wordt aangenomen dat het om geen dienstbetrekking gaat (met betrekking tot de vrijwilligers) als de vergoedingen en verstrekkingen aan de vrijwilligers samen niet meer bedragen dan € 150 per maand en € 1.500 per jaar, en daarnaast niet hoger dan € 2,50 per uur (< 23 jaar) en respectievelijk € 4,50 per uur (≥ 23 jaar) bedragen. Hogere bedragen kunnen uitsluitend vergoed of verstrekt worden op basis van feitelijk gemaakte en gedeclareerde kosten. Als meer wordt uitgekeerd dan genoemde bedragen of als de werkgever bovenmatige kostenvergoedingen verstrekt, gelden de normale regels voor de loonbelasting en moeten belastingen en premies worden ingehouden.

Kleine banenregeling

Voor het kalenderjaar 2010 geldt de kleine banenregeling die regelt dat voor de werknemer jonger dan 23 jaar met een kleine baan geen premies werknemersverzekeringen (WW, ZW, WIA) hoeven te worden betaald en dat de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet op 0% wordt gesteld. De werkgever hoeft dan ook geen vergoeding voor de inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet meer te verstrekken. Van een kleine baan is sprake in het geval het loon voor een 22-jarige niet meer dan € 600 per maand bedraagt, voor lagere leeftijden gelden lagere bedragen. De inhouding van loonbelasting blijft hetzelfde.

Per 1 januari 2010 is heffing van successierecht en schenkingsrecht ingrijpend aangepast; vanaf 2010 spreken we daarom van erfbelasting en schenkingsbelasting. Als geldbedragen, of zaken en rechten om niet (daar staat geen geldbedrag tegenover) worden geschonken, zal hierover in het algemeen schenkingsbelasting verschuldigd zijn. Van een schenking is geen sprake als de ontvanger/begunstigde in ruil daarvoor een bepaalde tegenprestatie moet verrichten aan de schenker.

Voor nalatenschappen geldt geen schenkingsbelasting; daarover is erfbelasting verschuldigd. Voor de schenkingsbelasting en erfbelasting is het noodzakelijk dat de schenker of erflater in Nederland woont, of minder dan tien jaar geleden in Nederland gewoond heeft. Schenkingen en erfenissen van niet in Nederland woonachtige personen zijn in beginsel onbelast voor de Nederlandse wet. Wel kunnen buitenlandse successieheffingen geheven worden. Tot en met 2009 gold daarop een uitzondering: in Nederland gelegen onroerend goed dat geschonken werd of nagelaten werd door een niet-Nederlander. Dan was recht van overgang verschuldigd. Dit recht van overgang is per 1 januari 2010 vervallen.

Erfbelasting en schenkingsbelasting

Als een onderwijsinstelling een erfenis of schenking ontvangt, is zij onder voorwaarden vrijgesteld van schenkingsbelasting en erfbelasting. De voorwaarden zijn dat zij een binnen het Rijk (Nederland) gevestigde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele, wetenschappelijk of algemeen nut beogende instelling is. Onderwijsinstellingen worden doorgaans als een dergelijke instelling aangemerkt.

Sinds 2008 gelden specifieke regels om als Algemeen Nut Beogende Instellingen (ANBI) aangemerkt te worden. Het Ministerie van Financiën heeft begin 2007 hiervoor een besluit uitgebracht waarin een nadere toelichting is opgenomen. Om te kunnen profiteren van de vrijstellingen voor erfbelasting en schenkingsbelasting, moeten instellingen die daarvoor in aanmerking willen komen, voldoen aan de nieuwe regelgeving door zich te registreren bij de Belastingdienst 's-Hertogenbosch. Voor schenkers geldt dat hun gift vanaf 1 januari 2008 alleen aftrekbaar is van het belastbaar inkomen/de winst als deze gedaan is aan een bij de Belastingdienst geregistreeerde ANBI. Op de website van de Belastingdienst kan men controleren welke ANBI-instellingen inmiddels geregistreerd zijn.

Per 2010 zijn de regels voor de ANBI verder aangescherpt. Eind 2009 is aan iedere ANBI een formulier verstrekt met de nieuwe strakkere vereisten. Grosso modo dient vanaf 2009 een ANBI tenminste 90% van haar activiteiten ten behoeve van het algemeen nut te verrichten, tot 2010 was dat nog tenminste 50%. Naar verwachting zullen de meeste onderwijsinstellingen kunnen voldoen aan deze strakkere regelgeving.

De laatste voorwaarde waaraan moet worden voldaan, is dat aan de schenking of aan de nalatenschap geen enkel beding is verbonden dat het karakter van de vrijgevigheid in de weg staat. Kortom, er mag in principe geen tegenprestatie worden gevraagd.

De onder de bovenstaande voorwaarden beschreven vrijstelling van schenkingsbelasting of erfbelasting is ongeacht de grootte van de schenking of erfenis.

Gemeenten kunnen op grond van de Gemeentewet een aantal gemeentelijke heffingen aan bedrijven, particulieren en instellingen opleggen. De bekendste waar onderwijsinstellingen mee te maken hebben, is de onroerende zaakbelasting. Ook kan de gemeente rioolrecht en leges heffen.

Provincies en waterschappen/hoogheemraadschappen hebben het recht om aanslagen waterschap en verontreinigingsheffing voor oppervlaktewateren op te leggen.

Lokale heffingen

Onroerende zaakbelasting

De onroerende zaakbelasting, hierna OZB, is een belasting die de gemeentelijke overheid heft op onroerende zaken. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen het eigenaars- en een gebruikersgedeelte. Het gebruikersgedeelte is sinds 1 januari 2006 afgeschaft. Indien de onderwijsinstelling alleen gebouwen huurt of ter beschikking heeft gekregen van de gemeente of een ander overheidsorgaan, is zij zelf geen eigenaar. De verhuurder zal de kosten van het eigenarengedeelte OZB in de regel echter wel in de gebruiksvergoeding of huur doorberekenen.

De OZB is gebaseerd op een waardetaxatie van het onroerend goed. De wettelijke regeling met betrekking tot de taxatie is opgetekend in de Wet op de Waardering Onroerende Zaken. Daar komen de termen WOZ-taxatie en WOZ-waarde vandaan.

Het is van belang dat de eigenaar kritisch kijkt naar de WOZ-waarde van de gebouwen die de onderwijsinstelling in gebruik of eigendom heeft. Want als een gebouw een bijzondere positie inneemt (monument), of als het gebouw - gelet op het huidige gebruik - op een aantal punten functioneel-economisch verouderd is (toekomstige sloop), kan dit van invloed zijn op de waarde. Ook omgevingsfactoren (bodemverontreiniging, geluidshinder, gedoogzones) kunnen een waardedrukkend effect hebben. Het is daarom aan te bevelen in ieder geval het taxatierapport op te vragen, plus de waarden of de recente verkoopprijzen van referentiepanden. Omdat soms ook andere lokale heffingen (waterschap) gerelateerd zijn aan de WOZ-waarde, neemt het financieel belang van een juiste waardetaxatie toe. Voorheen werd de waardetaxatie eens per 2 tot 4 jaar uitgevoerd. Vanaf 1 januari 2007 waarden gemeenten alle onroerende zaken jaarlijks. Zodoende worden grote waardesprongen zoveel mogelijk voorkomen.

In het primair onderwijs komt de OZB voor rekening van de onderwijsafdeling van de gemeente. De gemeenten gaan procedureel soms verschillend om met de door hun eigen belastingafdeling opgelegde OZB-aanslagen:

- De aanslag wordt op gemeentelijk niveau intern verrekend tussen de afdeling onderwijs en de afdeling belasting;
- Het bijzonder onderwijs ontvangt de aanslag met het verzoek om die te betalen en vervolgens te declareren bij de afdeling onderwijs van de betreffende gemeente;

- Het bijzonder onderwijs ontvangt de aanslag en stuurt die door naar de afdeling onderwijs van de betreffende gemeente, waarna een interne verrekening volgt; De OZB-aanslag van een dienstwoning van een personeelslid van een onderwijsinstelling komt wel rechtstreeks voor rekening van de onderwijsinstelling.

Rioolrechten

Het rioolrecht is een retributie die gevorderd wordt door de gemeentelijke overheid voor de aansluiting op het riool. Het recht wordt geheven voor onderhoud en vervanging van het gemeentelijke riool. De tarifiering is per gemeente verschillend, al hoewel steeds meer gemeenten gebruik maken van het aantal m³ water dat vermeld staat op de eindafrekening van het waterleidingbedrijf. Vervolgens is er dan veelal een staffel van toepassing. Een goede controle van het vermelde gebruik en de staffel is uiteraard aan te bevelen.

Reinigingsrechten of afvalstoffenheffing

Het reinigingsrecht c.q. de afvalstoffenheffing is een retributie die geheven wordt door de gemeentelijke overheid voor het op vaste tijden ophalen van het huisvuil. Het tarief is meestal gebaseerd op het aantal en het formaat van containers dat wordt aangeleverd. Als de onderwijsinstelling gebruik maakt van een particuliere vuilophaaldienst betaalt ze daarvoor geen reinigingsrechten. In de regel zullen die rechten in het ophaaltarief van de ophaaldienst verwerkt zitten.

Precariorechten

Gemeenten kunnen precariorecht heffen op voorwerpen die zich bevinden op, onder of boven grond of water van de gemeentelijke overheid. U kunt hierbij bijvoorbeeld denken aan reclame- of naamborden aan de openbare weg.

Leges

Een legesaanslag wordt opgelegd naar aanleiding van een vergunningsaanvraag bij de gemeentelijke overheid en/of het Hoogheemraadschap, waarbij het in behandeling nemen van de vergunning voldoende is om de aanslag op te leggen. Denk daarbij onder andere aan een bouwvergunning of gebruikersvergunning. Voor het bepalen van de hoogte van deze leges heeft de gemeente een zogenaamde legesverordening vastgesteld. De meeste gemeenten hanteren een basistarief aangevuld met een tarief gebaseerd op het aantal vierkante meters gebruiksoppervlakte van de instelling.

Waterschapsheffingen

De waterschapsomslag is een belasting die geheven wordt door het waterschap, hoogheemraadschap of provincie. De heffing is voor de financiering van de zorg van één of meer waterstaatkundige taken in het desbetreffende gebied. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen bebouwde en onbebouwde eigendommen. Het uitgangspunt voor de heffing is veelal de WOZ-waarde van de onroerende zaken.

Zuiveringslasten (verontreinigingsheffing)

De zuiveringslast is een heffing van het Hoogheemraadschap/Waterschap op de verontreiniging van het oppervlaktewater, met als uitgangspunt 'de vervuiler betaalt'. Het gaat daarbij vooral om strenge regelgeving op het lozen van huishoudelijk afvalwater (toilet, douche, gootsteen en dergelijke) en het zuiveren van het afvalwater in een zuiveringsinstallatie.

