
MEMO
INZAKE VRIJSTELLING BEROEPSONDERWIJS

AAN : **RELATIES VAN REE & VAN DRIEL BTW-SPECIALISTEN**
VAN : VAN REE & VAN DRIEL BTW-SPECIALISTEN
DATUM : 7 JUNI 2010

§ 1 Inleiding

Een btw-ondernemer die tegen vergoeding beroepsonderwijs verzorgt is tot op heden geen btw verschuldigd omdat deze dienst vrijgesteld is van btw-heffing.¹ Met ingang van 1 juli 2010 wordt de btw-vrijstelling voor het geven van beroepsonderwijs beperkt. In dit memo wordt ingegaan op de praktische betekenis van deze wijziging. De opbouw van dit memo is als volgt. In § 2 wordt kort ingegaan op de vraag wanneer het geven van beroepsonderwijs tot btw-ondernemerschap leidt. Vervolgens wordt in § 3 behandeld wat de definitie is van beroepsonderwijs. In § 4 wordt behandeld welke onderwijsinstellingen in aanmerking komen voor de vrijstelling. Vervolgens komt in § 5 de btw-positie van zelfstandige docenten aan bod waarna in § 6 afgesloten wordt met een conclusie.

§ 2 Btw-ondernemerschap

Voordat getoetst wordt of de vrijstelling voor beroepsonderwijs van toepassing is, moet vastgesteld worden of een onderwijsinstelling het onderwijs geeft als btw-ondernemer. Van btw-ondernemerschap is sprake als een onderwijsinstelling (duurzaam) beroepsonderwijs geeft in ruil voor een vergoeding die hiermee rechtstreeks verband houdt. Indien het onderwijs (mede) wordt bekostigd uit onderwijssubsidies dient de instelling te toetsen of de subsidie in rechtstreeks verband staat met het aan de studenten of cursisten verstrekte beroepsonderwijs.

Een voorbeeld waarin geen sprake is van btw-ondernemerschap voor het geven van beroepsonderwijs blijkt uit de uitspraak van Hof 's Hertogenbosch van 18 maart 2010, nr. 08/00558. In deze uitspraak oordeelt het hof dat de door een regionaal opleidingscentrum (ROC) ontvangen overheidssubsidies (de zogeheten bekostigingsbijdragen) geen vergoeding is die in rechtstreeks verband staat met het verstrekte beroepsonderwijs. Dit geldt naar het oordeel van het hof ook voor het schoolgeld dat een ROC op grond van de Les- en cursusgeldwet van studenten van 18 jaar en ouder ontvangt en moet afstaan aan het Rijk. Voor de volwasseneducatie tegen vergoeding van inschrijf- en examengeld is het ROC volgens het hof wel btw-ondernemer. Het ROC in deze procedure is dus een btw-ondernemer met een niet-ondernemersdeel.

§ 3 Beroepsonderwijs

Nadat vastgesteld is dat de instelling voor het verstrekken van onderwijs btw-ondernemer is, dient getoetst te worden of sprake is van beroepsonderwijs. Beroepsonderwijs is te onderscheiden in:

¹ Art. 11, lid 1, onderdeel o Wet OB 1968.

beroepsopleiding en beroepsherscholing.² Het begrip 'beroeps-opleiding' omvat onderwijs dat rechtstreeks verband houdt met een vak of beroep, terwijl het begrip 'beroepsherscholing' ziet op onderwijs met het oog op het voor beroepsdoeleinden verwerven of op peil houden van kennis.³ De duur van de opleiding of herscholing is hierbij niet relevant.

De staatssecretaris heeft aangegeven dat naast specifieke beroepsopleidingen en –herscholing ook cursussen die gericht zijn op het functioneren van personen in een (toekomstige) werkkring als (kort) beroepsonderwijs is aan te merken. Hierbij kan gedacht worden aan managements-, automatiserings-, ondernemingsraad-, sollicitatie- en taalcursussen. Onderwijs dat zich richt op het bijbrengen en ontwikkelen van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer of onderwijs met een vrijetijdskarakter kwalificeert niet als beroepsonderwijs. Voorbeelden hiervan zijn een EHBO-cursus, een BHV-cursus, lessen voor rijbewijs BE, schildercursus, etc.⁴

§ 4 Erkenning

Op dit moment is het verstrekken van wettelijk en niet-wettelijk geregeld beroepsonderwijs door een btw-ondernemer altijd vrijgesteld van btw.⁵ De vrijstelling voor het wettelijk geregelde onderwijs, zoals de beroepsopleidingen die geaccrediteerd zijn in het CREBO⁶ en het CROHO⁷, blijft onverminderd van kracht. De vrijstelling voor het niet-wettelijk geregelde beroepsonderwijs wordt vanaf 1 juli 2010 beperkt tot het beroepsonderwijs dat gegeven wordt door erkende onderwijsinstellingen. Als erkende onderwijsinstellingen worden aangemerkt:

1. Uit de door het openbare kassen bekostigde instellingen als genoemd in de bijlage van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHW)⁸ of bedoeld bij de Wet educatie en beroepsonderwijs (WEB)⁹; en
2. Instellingen die opgenomen zijn in het Register Kort Beroepsonderwijs.

Let op: de erkenning geldt per instelling. Indien een erkende en een niet-erkende instelling een fiscale eenheid voor de btw vormen, is slechts het beroepsonderwijs door de erkende onderwijsinstelling vrijgesteld van btw.

Register Kort Beroepsonderwijs

Instellingen die beroepsonderwijs verzorgen kunnen zich via de website www.crkbo.nl aanmelden bij het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO). Voor inschrijving in het CRKBO dient een instelling over een SBI-code te beschikken die begint met 85.¹⁰ Hiermee wordt aangegeven dat de instelling op het terrein van onderwijs actief is. Nadat de instelling zich heeft aangemeld ontvangt zij een bevestiging van de aanmelding. Tevens wordt de instelling nader geïnformeerd over de procedure en de kosten.

Procedure

Als er een (kwalitatieve) audit plaatsvindt, ontvangt de instelling een bericht wanneer deze plaatsvindt en welke gegevens noodzakelijk zijn voor de audit. De instellingen kunnen zich op de audit voorbereiden door goed kennis te nemen van de punten waarop zij beoordeeld worden. Deze punten zijn: zorgvuldigheid, rechtszekerheid, redelijkheid, betrouwbaarheid en kenbaarheid en zijn (mede) gebaseerd op de gedragscode van Paepon/NRTO i.o. en de VOI.¹¹ Nadat de audit heeft plaatsgevonden verneemt de instelling binnen 4 weken of zij in het CRKBO wordt opgenomen.

² Art. 132, lid 1, onderdeel i btw-richtlijn

³ Art. 14 Verordening 1777/2005.

⁴ Besluit van 6 november 2006, nr. CPP2006/2506M, onderdeel 4.

⁵ Art. 11, lid 1, onderdeel o, 1° Wet OB 1968 (wettelijk geregeld beroepsonderwijs) en art. 11, lid 1, onderdeel o, 2° Wet OB 1968 jo. art. 8, lid 1, onderdeel a Uitv.Besl. OB 1968 (niet-wettelijk geregeld beroepsonderwijs).

⁶ Het CREBO is het Centraal Register Beroepsopleidingen.

⁷ Het CROHO is het Centraal Register Opleidingen Hoger Onderwijs.

⁸ De bijlage van de WHW is opgenomen als bijlage 1 bij dit memo.

⁹ ROC's, agrarische opleidingen centra, vakscholen (bijv. grafische lycea), etc.

¹⁰ De Kamer van Koophandel (KvK) geeft ieder bedrijf dat zich inschrijft in het Handelsregister een code die de economische activiteit van het bedrijf aanduidt. Dit codesysteem heet 'Standaard Bedrijfsindeling 2008'. Mocht de economische activiteit wijzigingen dan kan de SBI-code veranderd worden. Hiervoor dient het bedrijf zich tot de KvK te wenden.

¹¹ De gedragscode van PAEPON/NRTO i.o. is te downloaden via de volgende link: <http://www.paepon.nl/paepon-is/gedragscode>.

Als geen audit hoeft plaats te vinden, ontvangt de instelling daarvan een bevestiging en wordt zij direct opgenomen in het CRKBO. Een audit vindt niet plaats indien:

- ❖ de instelling beschikt over een certificaat NEN ISO 9001:2008 IDT
- ❖ de instelling minimaal 5 wettelijk geregelde beroepsopleidingen aanbiedt; en/of
- ❖ minimaal 50% van de door de instelling aangeboden opleidingen wettelijk geregelde opleidingen zijn.

Kosten

De kosten van om in het CRKBO te worden opgenomen bedragen:

- ❖ Aanmeldingskosten: € 100,-
- ❖ Auditkosten: € 700,- (leden van PAPEON/NRTO i.o., VOI en Vetron) of € 900,-
- ❖ Jaarlijkse bijdrage: € 150,-

Voornoemde bedragen zijn exclusief btw en reiskosten. De aanmeldingskosten en auditkosten worden eens per vier jaar in rekening gebracht. De jaarlijkse bijdrage wordt jaarlijks in rekening gebracht. De bedragen zijn gebaseerd op het prijspeil van 2010 waardoor de bedragen in volgende jaren hoger of lager kunnen uitvallen.

Overgangsregeling

Indien de instelling op 1 juli 2010 (nog) niet erkend is en zij een contract heeft gesloten voor het geven van beroepsonderwijs na deze datum, is goedgekeurd dat over de periode tot 1 januari 2011 geen btw verschuldigd is.

§ 5 Zelfstandig docent

Het verzorgen van (een deel van het) beroepsonderwijs door zelfstandige docenten is tot 1 juli 2010 vrijgesteld van btw.¹² Zelfstandige docenten komen niet in aanmerking voor opname in het CRKBO. Vanwege het ontbreken van een erkenning moeten zij dus vanaf 1 juli 2010 in beginsel 19% btw berekenen. Als de docent voor 1 juli 2010 een contract heeft gesloten voor het geven van beroepsonderwijs na deze datum, is goedgekeurd dat hij over de periode tot 1 januari 2011 geen btw verschuldigd is. Met het Ministerie van Financiën wordt door de brancheorganisaties naar een oplossing gezocht voor de btw-positie van zelfstandige docenten. Als hierover meer bekend is, wordt dit op de website van het CRKBO aangegeven. Ten tijde van het schrijven van dit memo was hierover nog niets bekend.

Ongeacht de uitkomsten van het overleg met het Ministerie van Financiën, is de zelfstandige docent vanaf 1 juli 2010 naar onze mening niet altijd 19% btw verschuldigd ter zake van het beroepsonderwijs. In de btw-richtlijn is namelijk een vrijstelling opgenomen voor privélessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school- en universitair onderwijs.¹³ Deze vrijstelling is volgens het Hof van Justitie van toepassing op het beroepsonderwijs indien de zelfstandige docent:

1. lessen geeft of andere activiteiten (activiteiten van organisatorische aard bijv.) verricht, mits deze activiteiten hoofdzakelijk plaatsvinden in het kader van de overdracht van kennis en vaardigheden tussen een leraar of docent en leerlingen of studenten; en
2. deze lessen particulier geeft, d.w.z.: de docent geeft geen les in het kader van een door een derde instelling aangeboden opleiding.¹⁴

Nederland heeft deze vrijstelling ten onrechte niet geïmplementeerd in de nationale wetgeving. Een btw-ondernemer die valt binnen de reikwijdte van deze vrijstelling kan zich daarom rechtstreeks beroepen op deze btw-vrijstelling.

§ 6 Conclusie

¹² In zijn arrest van 22 oktober 1986, nr. 24 156, BNB 1986/342 oordeelde de Hoge Raad dat het lesgeven op een onderwijsinstelling door een zelfstandig docent kwalificeert als beroepsonderwijs.

¹³ Art. 132, lid 1, onderdeel j btw-richtlijn.

¹⁴ HvJ EU 28 januari 2010, nr. C-437/08 (Eulitz GbR), NTFR 2010/317, m. nt. Sanders.

Naar onze mening dient de instelling die beroepsonderwijs verstrekt het volgende te toetsen:

1. Wordt het onderwijs als btw-ondernemer verstrekt (dit geldt m.n. voor gesubsidieerde instellingen)?
2. Kwalificeert het verstrekte onderwijs als beroepsonderwijs?
3. Is aanmelding bij het CRKBO en eventueel een audit nodig?
4. Dient een aparte entiteit opgericht te worden (dit geldt m.n. indien de instelling na 1 juli 2010 ook belast beroepsonderwijs aan wil bieden of indien een instelling niet beschikt over de juiste SBI-code)?
5. Kan de instelling die op 1 juli 2010 (nog) niet opgenomen is in het CRKBO gebruik maken van de overgangsregeling?

Zelfstandige docenten dienen te toetsen of zij beroepsonderwijs particulier geven. Indien hiervan geen sprake is, is de zelfstandige docent vanaf 1 juli 2010 19% btw verschuldigd over het verzorgde beroepsonderwijs tenzij de overgangsregeling toegepast kan worden of het Ministerie van Financiën een tegemoetkomende regeling treft.

Dordrecht/Doorn,

Van Ree & Van Driel btw-specialisten

Bijlagen:

1. Bijlage WHW
2. Schematisch overzicht

Bijlage 1

Bijlage behorende bij de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek

In deze bijlage zijn in de onderdelen a tot en met h opgenomen de bekostigde instellingen voor hoger onderwijs, bedoeld in artikel 1.8, eerste lid, en zijn in onderdeel i opgenomen de academische ziekenhuizen, bedoeld in artikel 1.13, eerste lid.

De namen van rechtspersonen in deze bijlage worden weergegeven zoals zij luiden op 1 januari 2004.

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.

c. De rechtspersoonlijkheid bezittende openbare hogescholen te Leeuwarden en Velp.

d. (vacant)

e. (vacant)

f. De openbare hogeschool uitgaande van een openbaar lichaam als bedoeld in de Wet gemeenschappelijke regelingen te Emmen, uitgaande van het Openbaar Lichaam Hogeschool Drenthe.

g. De bijzondere hogeschool te:

- Alkmaar, uitgaande van de Stichting voor Hoger Beroepsonderwijs Noordelijk Noord-Holland;
- Amsterdam, uitgaande van de Stichting Hogeschool van Amsterdam;
- Amsterdam, uitgaande van de Stichting HES Amsterdam;
- Amsterdam, uitgaande van de Stichting voor de Protestants Christelijke en de Rooms-Katholieke lerarenopleiding voor het Basisonderwijs in Noord-Holland;
- Amsterdam, uitgaande van de Stichting Amsterdamse Hogeschool voor de Kunsten;
- Amsterdam, uitgaande van de Vereniging Gerrit Rietveld Academie, Hogeschool voor Beeldende Kunst en Vormgeving;
- Arnhem, uitgaande van de Stichting Kunstonderwijs Oost-Nederland;
- Arnhem, uitgaande van de Stichting Hogeschool van Arnhem en Nijmegen;
- Breda, uitgaande van de Stichting Hogeschool Brabant;
- Breda, uitgaande van de Stichting Nationale Hogeschool voor Toerisme en Verkeer;
- Delft, uitgaande van de Stichting Agrarische Hogeschool van het Koninklijk Nederlands Landbouw Comité;
- Deventer, uitgaande van de Stichting Hoger Onderwijs Oost-Nederland;
- Diemen, uitgaande van de Stichting voor Protestants-Christelijk en Rooms-Katholiek Hoger Onderwijs te Amsterdam;
- Doetinchem, uitgaande van de Stichting Iselinge;
- Driebergen, uitgaande van de Stichting Hogeschool "de Horst";
- Dronten, uitgaande van de Nederlandse Christelijke Boeren- en Tuindersbond;
- Ede, uitgaande van de Stichting Christelijke Kweekschool op de Veluwe;
- Ede, uitgaande van de Stichting voor Protestants Christelijk Hoger Beroepsonderwijs op Gereformeerde grondslag;
- Eindhoven, aan te duiden als de Fontys Hogeschool Eindhoven, uitgaande van de Stichting Fontys;
- Eindhoven, aan te duiden als de Fontys Pedagogisch Technische Hogeschool Nederland, uitgaande van de Stichting Fontys;
- Eindhoven, aan te duiden als de Fontys Pedagogische Hogeschool Eindhoven, uitgaande van de Stichting Fontys;
- Eindhoven, uitgaande van de Stichting The Design Academy;
- Enschede, uitgaande van de Stichting Hoger Onderwijs Oost-Nederland;
- Gouda, uitgaande van de Stichting voor Christelijk Hoger Onderwijs op Reformatorische grondslag "De Driestar";
- 's-Gravenhage, uitgaande van de Stichting Haagse Hogeschool;
- 's-Gravenhage, uitgaande van de Stichting Hotelschool Den Haag, Hogeschool voor Bedrijfskunde;
- 's-Gravenhage, uitgaande van de Stichting Hogeschool van Beeldende Kunsten, Muziek en Dans;
- Groningen, uitgaande van de Stichting Hoger Onderwijs Groningen;
- Haarlem, uitgaande van de Stichting Hogeschool Haarlem;

- Heerlen, uitgaande van de Hogeschool Limburg/Maastricht;
 - Helmond, uitgaande van de Stichting "De Kempel";
 - Hengelo, uitgaande van de Stichting Onderwijs Centrum Twente;
 - 's-Hertogenbosch, uitgaande van de Stichting Hoger Beroepsonderwijs 's-Hertogenbosch;
 - 's-Hertogenbosch, uitgaande van de Stichting Agrarische Hogeschool Den Bosch van de Katholieke Nederlandse Boeren en Tuinders Bond;
 - 's-Hertogenbosch, uitgaande van de Stichting Fontys;
 - Kampen, uitgaande van de Stichting voor Christelijke Hoger Kunstonderwijs;
 - Leeuwarden, uitgaande van de Stichting Noordelijke Hogeschool Leeuwarden;
 - Leeuwarden, uitgaande van de Stichting Christelijke Hoger (beroeps-)onderwijs in Noord-Nederland;
 - Leiden, uitgaande van de Stichting Leidse Hogeschool voor Beroepsonderwijs;
 - Maastricht, uitgaande van de Stichting Hogeschool Limburg/Maastricht;
 - Roermond, uitgaande van de Stichting Fontys;
 - Rotterdam, uitgaande van de Stichting Hogeschool Rotterdam
 - Rotterdam, uitgaande van de Stichting Christelijk Hoger Beroepsonderwijs Zuid-Holland;
 - Rotterdam, uitgaande van de Stichting Hogeschool voor Economische Studies Rotterdam;
 - Rotterdam, uitgaande van de Stichting Hogeschool voor Muziek en Theater Rotterdam;
 - Rijswijk, uitgaande van de Stichting Katholiek Hoger Beroepsonderwijs Zuid-Holland;
 - Sittard, uitgaande van de Stichting Fontys;
 - Tilburg, uitgaande van de Stichting Fontys;
 - Utrecht, uitgaande van de Stichting Hogeschool van Utrecht;
 - Utrecht, uitgaande van de Stichting Hogeschool voor de Kunsten
 - Utrecht, uitgaande van de Stichting Hogeschool Domstad;
 - Utrecht, uitgaande van de Stichting Protestants Christelijk Hoger Beroepsonderwijs Utrecht;
 - Venlo, uitgaande van de Stichting Fontys;
 - Vlissingen, uitgaande van de Stichting Hogeschool Zeeland;
 - Wageningen, uitgaande van de Stichting Hogeschool Dierenoort;
 - Wageningen, uitgaande van de Stichting "STOAS";
 - Zeist, uitgaande van de Stichting Hogeschool Helicon, onderwijs vanuit antroposofie;
 - Zwolle, uitgaande van de Stichting Christelijke Hogeschool Windesheim;
 - Zwolle, uitgaande van de Stichting voor Gereformeerd Hoger Beroepsonderwijs;
 - Zwolle, uitgaande van de Stichting Katholieke Opleiding tot Leraren in het Basisonderwijs.
- h. de Open Universiteit te Heerlen.
- i.
1. De rechtspersoonlijkheid bezittende academische ziekenhuizen bij de openbare universiteiten te:
 - Leiden,
 - Groningen,
 - Amsterdam,
 - Utrecht,
 - Rotterdam,
 - Maastricht.
 2. De academische ziekenhuizen bij de bijzondere universiteiten te Amsterdam en Nijmegen.

Bijlage 2

Schema vrijstelling beroepsonderwijs

