

Memo

Aan	Jan Rijpma - Frion Zorg
Van	Edwin Dekker en Anne de Wit - BDO
Datum	28 november 2023
Betreft	Btw-aspecten inzet verpleegkundigen via Digicontact

1. Situatie en uitgangspunten

Frion Zorg is voornemens om met een aantal andere zorgorganisaties in de regio Drenthe en Zwolle samen te werken om de inzet van verpleegkundigen in de regio breed te organiseren. Deze verpleegkundigen zijn werkzaam in loondienst bij de verschillende zorgorganisaties. De bedoeling is om dit centraal te gaan organiseren via Digicontact. Digicontact is een organisatie die zorg en ondersteuning op afstand (telefonisch) aanbiedt. De verpleegkundigen worden door hun werkgevers gedetacheerd aan Digicontact. Digicontact stuurt de daadwerkelijke inzet van de verpleegkundigen aan, gebaseerd op de feitelijke vraag vanuit de samenwerkende organisaties. De werkzaamheden van de verpleegkundigen bestaan uit adviseren en triageren op afstand.

Alle deelnemers die zorg en ondersteuning ontvangen sluiten een abonnement af bij Digicontact en betalen een abonnementsvergoeding. Dit gebeurt in sommige gevallen rechtstreeks en in sommige gevallen via Stichting Philadelphia Zorg. Digicontact en Stichting Philadelphia Zorg maken onderdeel uit van dezelfde fiscale eenheid btw. De abonnementen van Digicontact kunnen onder andere worden gefinancierd vanuit de Wmo, Jeugdwet, WLZ, ZVW of een PGB. We gaan er hierbij vanuit dat de abonnementen van Digicontact zijn vrijgesteld van btw op grond van de verschillende wettelijke vrijstellingen die gelden voor de genoemde vormen van zorg.¹ Mocht dit anders zijn, dan horen wij dat graag.

2. Vraag

- 2.1 Welke btw-aspecten spelen bij de detachering van de medewerkers door de zorgorganisaties aan Digicontact?
- 2.2 Als de conclusie is dat sprake is van btw-belaste dienstverlening, is er dan een alternatief mogelijk op grond waarvan btw kan worden voorkomen?

3. Antwoord en toelichting

Uit de uitgangssituatie blijkt dat de verpleegkundigen op basis van detachering ingezet worden bij Digicontact. De detachering van personeel is in beginsel belast met btw. Dit zou betekenen dat er 21% btw verschuldigd is over de facturen die de zorgorganisaties uitreiken aan Digicontact.

Er zijn twee mogelijkheden om btw op deze detachering te voorkomen:

1. De detachering hangt dusdanig nauw samen met de te verlenen vrijgestelde zorg dat de detachering zelf ook onder de zorgvrijstelling valt, of;

¹ Dit is door Roy Gun per e-mail d.d. 20 en 23 november aan ons toegelicht.

2. Er wordt gebruik gemaakt van een goedkeuring op grond waarvan de detachering onder voorwaarden vrijgesteld kan plaatsvinden.

Hierna bespreken we beide mogelijkheden. Vervolgens gaan we in op een alternatief om btw te voorkomen.

3.1 De detachering hangt nauw samen met de vrijgestelde zorg (optie 1)

Er kan alleen sprake zijn van een nauw met de vrijgestelde zorg samenhangende detachering wanneer zowel de inlener als de uitlener vrijgestelde zorgactiviteiten verrichten. Daarbij geldt dit niet voor alle (medische) btw-vrijstellingen. Derhalve is het relevant onder welke vrijstelling de activiteiten van de uitlenende zorgorganisaties vallen. Er kan sprake zijn van nauw met de zorg vrijgestelde detachering als de uitlenende instelling primair één van de volgende activiteiten verricht:

- Verzorging en verpleging van in een inrichting opgenomen personen (vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, c Wet OB);
- Wmo-zorg (vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, g Wet OB), of;
- Jeugdzorg (vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, f Wet OB).

De eerste beoordeling (en daarmee de eerste voorwaarde) is dus of alle samenwerkende zorgorganisaties onder één van de genoemde vrijstellingen vallen. Is dit niet het geval, dan is vrijgestelde detachering als nauwsamenhangende prestatie niet mogelijk. Let wel, de gezondheidskundige verzorging van de mens door BIG-geregistreerde verpleegkundigen valt hier niet onder. Daarvoor is vrijgestelde detachering in deze situatie dus niet mogelijk.

De tweede voorwaarde is dat Digicontact de ingeleende medewerkers moet inzetten voor activiteiten die onder dezelfde vrijstelling vallen als de primaire activiteiten van de uitlenende zorgorganisatie. Wij begrijpen dat de abonnementen van Digicontact kunnen worden gefinancierd vanuit de Wmo, Jeugdwet, WLZ, ZVW of een PGB. Deze verschillende vormen van zorg zijn allen vrijgesteld van btw, maar onder een andere wettelijke vrijstelling in de Wet OB. Er dient dus te worden beoordeeld voor welke activiteiten de verpleegkundigen worden ingezet. Gezien de activiteiten van Digicontact is een vrijstelling alleen mogelijk voor de volgende activiteiten:

- Wmo-zorg (vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, g Wet OB), of;
- Jeugdzorg (vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, f Wet OB).

Overigens merken wij nog op dat het er momenteel een procedure loopt over de vraag of de toepassing van de vrijstelling op entiteitsniveau of op niveau van de fiscale eenheid btw moet worden beoordeeld. De Advocaat-Generaal komt in deze zaak tot de conclusie dat de beoordeling op entiteitsniveau dient plaats te vinden.² Voor dit memo zijn we er derhalve vanuit gegaan dat het niet relevant is dat Digicontact een fiscale eenheid btw vormt met (onder andere) Stichting Philadelphia Zorg. Voor toepassing van de vrijstelling kan Digicontact dus geen gebruik maken van de vrijstelling die Stichting Philadelphia Zorg toepast. De Hoge Raad heeft hier echter nog niet over geoordeeld, dus mogelijk wordt dit in de toekomst anders.

De derde voorwaarde is dat de detachering onontbeerlijk moet zijn voor het verrichten van de vrijgestelde zorgprestaties. Hiermee wordt bedoeld dat zonder de detachering van de verpleegkundigen niet hetzelfde niveau of dezelfde kwaliteit van de vrijgestelde zorg van

² Parket Hoge Raad 31 maart 2023, nr. 22/00711, ECLI:NL:PHR:2023:388.

Digicontact kan worden verzekerd. Aangezien de verpleegkundigen zich bezig gaan houden met adviseren en triageren op afstand is onze verwachting dat aan deze voorwaarde wordt voldaan.

De vierde voorwaarde is dat de detachering er niet in hoofdzaak toe strekt extra opbrengsten te verkrijgen met prestaties die worden verricht in rechtstreekse mededinging met commerciële ondernemers die aan de heffing van btw zijn onderworpen. Er wordt aangenomen dat aan deze voorwaarde is voldaan als de uitlener maximaal de brutoloonkosten van de betreffende medewerker en een kostenvergoeding van 5% in rekening brengt. Als blijkt dat er meer in rekening wordt gebracht dan de brutoloonkosten plus 5% is de gehele vergoeding belast met btw.

Tussenconclusie

Op basis van onze eerste beoordeling is het mogelijk om de verpleegkundigen vrijgesteld te detacheren. Echter, dit kan alleen voor zover sprake is van het verlenen van Wmo-zorg of Jeugdzorg (ervan uitgaande dat de uitlenende zorgorganisatie, Digicontact, ook onder de genoemde wettelijke vrijstellingen valt). Gezien de activiteiten van Digicontact is onze inschatting dat hier slechts voor een deel sprake van zal zijn, waardoor een groot deel van de activiteiten niet op basis van deze goedkeuring vrijgesteld van btw kan plaatsvinden.

3.2 Goedkeuring voor structurele detachering (optie 2)

Het is onder voorwaarden ook mogelijk om vrijgesteld van btw personeel te detacheren binnen de gezondheidssector. Hiervoor moet een beroep worden gedaan op de goedkeuring voor het structureel uitlenen van personeel in het besluit. Deze goedkeuring kent de volgende voorwaarden:

- De uitlenende zorgorganisaties vallen onder de vrijstelling voor intramurale zorg (artikel 11, lid 1, letter c van de Wet OB), de sociaal culturele vrijstelling (artikel 11, lid 1, letter f van de Wet OB) of de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens (artikel 11, lid 1, letter g van de Wet OB).
- Digicontact zet de ingeleende medewerker in voor prestaties die vallen onder de vrijstelling voor intramurale zorg (artikel 11, lid 1, letter c van de Wet OB), de sociaal culturele vrijstelling (artikel 11, lid 1, letter f van de Wet OB), de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens (artikel 11, lid 1, letter g van de Wet OB) of de onderwijsvrijstelling (artikel 11, lid 1, letter o van de Wet OB).
- De terbeschikkingstelling van het personeelslid moet structureel van karakter zijn. Met structureel wordt bedoeld: voor onbepaalde tijd. Dit moet blijken uit de arbeidsovereenkomst die het personeelslid met de uitlener (de formele werkgever) sluit. Die moeten zijn afgesloten voor onbepaalde tijd. Wanneer sprake is van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd moet uit de feiten en omstandigheden kunnen worden afgeleid dat de intentie van zowel de uitlener als van het personeelslid erop is gericht de overeenkomst voor bepaalde tijd om te zetten in een overeenkomst voor onbepaalde tijd zodra de overeenkomst voor bepaalde tijd afloopt.
- Digicontact moet inhoudelijk zijn betrokken bij de sollicitatieprocedure van het personeelslid. Deze voorwaarde geldt niet voor de gevallen waarin een personeelslid eerst uitsluitend voor de uitlenende zorgorganisatie werkzaam is geweest.
- De werkzaamheden moeten verricht worden bij één in de arbeidsovereenkomst te noemen instelling. De verpleegkundigen moeten dus volledig werkzaam worden bij Digicontact en het is niet mogelijk om hen steeds aan andere organisaties te detacheren.

- Op de verpleegkundigen moet een cao of een generieke rechtspositieregeling van toepassing die geldt voor instellingen die vallen onder de vrijstelling voor intramurale zorg (artikel 11, lid 1, letter c van de Wet OB), de sociaal culturele vrijstelling (artikel 11, lid 1, letter f van de Wet OB), de vrijstelling voor gezondheidskundige verzorging van de mens (artikel 11, lid 1, letter g van de Wet OB) of de onderwijsvrijstelling (artikel 11, lid 1, letter o van de Wet OB).
- De vergoeding voor het ter beschikking stellen van de verpleegkundigen moet beperkt blijven tot de brutoloonkosten van het betrokken personeelslid. Het berekenen van een redelijke kostenvergoeding van maximaal 5% van de brutoloonkosten voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als uitlener vormt geen belemmering om btw-heffing achterwege te laten. Met het ter beschikking stellen van personeel als geheel mag echter geen winst worden beoogd of gemaakt. Een incidenteel exploitatieoverschot leidt overigens niet direct tot heffing van btw.
- Bij beëindiging van de detachering moet Digicontact verantwoordelijk zijn voor de eventuele gevolgen van die beëindiging voor de arbeidsovereenkomst met het betreffende personeelslid. De hier bedoelde verantwoordelijkheid moet betrekking hebben op de financiële gevolgen van de beëindiging van de bedoelde relatie en ook op het door Digicontact, binnen de voor haar bestaande mogelijkheden, medewerking verlenen aan het zoeken naar een nieuwe werkring voor het betrokken personeelslid. Digicontact is slechts verantwoordelijk voor de financiële gevolgen die betrekking hebben op de periode dat het personeelslid aan hem ter beschikking is gesteld.

De essentie van deze goedkeuring is dat Digicontact als het ware de positie van materieel werkgever overneemt. De goedkeuring is breed toepasbaar, omdat er verder geen eisen worden gesteld aan de aard van de werkzaamheden of kwaliteitseisen van het betreffende personeelslid. De vrijstelling is dus niet tot beperkt tot gekwalificeerd zorgpersoneel.

Tussenconclusie

Deze goedkeuring kan voor alle activiteiten van Digicontact worden toegepast. Wel is het zaak ervoor te zorgen dat de detachingscontracten zo worden ingericht dat aan de genoemde voorwaarden voldaan wordt, waarbij de nadruk ligt op de laatste voorwaarde (verantwoordelijkheid van inlener voor eventuele financiële gevolgen bij de beëindiging arbeidsovereenkomst).

3.3 Andere alternatieven (optie 3)

Op dit moment is de Ausgangssituation dat de verpleegkundigen gedetacheerd worden aan Digicontact. Daarvan uitgaande zijn de hiervoor genoemde scenario's de enige oplossingen om btw-heffing te voorkomen. Indien hier niet aan voldaan wordt, is sprake van btw-belaste detachering.

Een alternatief kan zijn om niet te kiezen voor het detacheren van de verpleegkundigen aan Digicontact, maar het verlenen van zorg in opdracht van Digicontact. Er is dan geen sprake van de inzet van medewerkers door de samenwerkende organisaties bij Digicontact, maar van het uitbesteden van werk door Digicontact aan de samenwerkende organisaties. Het verlenen van werkzaamheden in opdracht houdt in dat Digicontact (een deel van) de zorgopdracht uitbesteedt aan de samenwerkende zorginstellingen. Hierbij houden de samenwerkende zorginstellingen de leiding en het toezicht over de in te zetten verpleegkundigen en dragen zij het risico voor het eindresultaat en de kwaliteit van de geleverde zorg. Hierna hebben we

de belangrijkste aandachtspunten en verschillen opgenomen tussen detachering en het verrichten van werkzaamheden in opdracht.

Kenmerken	Uitleenovereenkomst	Overeenkomst van opdracht
Onderwerp van de overeenkomst	De te detacheren medewerker(s)	De uit te voeren werkzaamheden
Contractpartijen	Inlener - uitlener	Opdrachtgever - opdrachtnemer
Vergoeding	Loonkosten/uren x tarief	Gebaseerd op de werkzaamheden (uurtarief in principe geen probleem)
Uitvoering	Eén of meerdere vaste medewerkers	Persoon niet van belang (uitwisselbare medewerkers)
Leiding & toezicht medewerkers	Bij de inlener (gezagsverhouding)	Bij de opdrachtnemer
Verantwoordelijkheid & risico	Bij de inlener	Bij de opdrachtnemer*
Vervanging bij ziekte/ontslag	Risico voor inlener, vaak contractuele afspraken (bijv. langdurige ziekte)	Risico voor opdrachtnemer

*Dit gaat met name om de verdeling verantwoordelijkheid en risico tussen partijen. Dat de uiteindelijke eindverantwoordelijkheid bij de opdrachtgever blijft is niet van belang.

Tussenconclusie

Aangezien de in te zetten verpleegkundigen daadwerkelijk zorg verlenen, kan de inzet vrijgesteld van btw plaatsvinden als deze wordt vormgegeven als het verlenen van zorg in opdracht in plaats van het detacheren van personeel. Dit vergt wel een andere insteek en brengt voor partijen ook andere risico's en verantwoordelijkheden met zich mee. Verder is het van groot belang dat er in de praktijk ook feitelijk conform de overeenkomst van opdracht wordt gewerkt, zodat geen sprake is van een verkapte detachering.