

### Toelichting

Deze notitie heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De notitie beoogt de overheidslichamen te ondersteunen bij het beoordelen van hun individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door het overheidslichaam, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moeten nemen bij de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

### Inleiding

Het uitlenen of ter beschikking stellen van personeel kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Hierbij valt te denken aan:

- Een dienstverleningsovereenkomst (DVO)
- Een detacheringsovereenkomst

Het onderscheid tussen deze overeenkomsten is ten eerste gelegen in het verschil in zeggenschap (aansturing) over het personeelslid. Bij een DVO blijft deze zeggenschap achter bij de uitlenende partij, bij een detacheringsovereenkomst gaat deze zeggenschap over naar de inlenende partij.

Het tweede verschil is dat de DVO op het niveau van de inlenende publiekrechtelijke rechtspersoon uitvoering geeft aan, bijvoorbeeld, de activiteit 'handhaven van de openbare orde'. Bij de uitlenende partij is er sprake van de activiteit 'dienstverlening aan derden op basis van de DVO'. Daarentegen staat bij een detacheringsovereenkomst bij de inlenende en uitlenende organisatie de activiteit 'inlenen van personeel' respectievelijk 'ter beschikking stellen van personeel' centraal.

In het kader van deze notitie komt enkel de uitlening of terbeschikkingstelling in de vorm van een detacheringsovereenkomst aan de orde.<sup>1</sup> In deze notitie wordt onder detachering verstaan een situatie waarin een werkgever een werknemer ter beschikking stelt aan een andere werkgever, waarbij die werknemer onder toezicht of leiding van die andere werkgever arbeid verricht. Hierbij is de vraag hoe met deze activiteit omgegaan moet worden in relatie tot de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen. Meer in het bijzonder gaat deze notitie in op aspecten van de beoordeling van het winststreven bij detachering van personeel.

### Winststreven

Het uitgangspunt is dat er in het licht van de [ondernemingstoets](#) reeds is voldaan aan de voorwaarden '[duurzame organisatie van kapitaal en arbeid](#)' en '[deelname aan het economisch verkeer](#)'.

Voor het winststreven onderscheiden wij hierna twee situaties:

- Detachering aan een niet-gelieerde partij
- Detachering aan een gelieerde partij<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Indien de dienstverlening aan een derde op basis van een dienstverleningsovereenkomst leidt tot een onderneming, zie de (nog te publiceren) SVLO Notitie Objectvrijstelling dienstverleningsovereenkomsten.

<sup>2</sup> Van gelieerde partijen is bij overheidslichamen sprake als een lichaam:

- onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of het toezicht op, dan wel in het kapitaal van een ander lichaam; of
- onmiddellijk of middellijk, deelneemt aan de leiding van of aan het toezicht op, dan wel in het kapitaal van het ene en het andere lichaam; en
- de aandeelhouder, toezichthouder en / of bestuurder voldoende zeggenschap heeft om invloed uit te kunnen oefenen op de vaststelling van de prijzen voor de transacties die tussen de betrokken lichamen plaatsvinden (per situatie zal dienen te worden beoordeeld of materieel sprake is van een dergelijke zeggenschap).

Dit onderscheid is nodig, omdat bij transacties tussen gelieerde partijen – zoals het ter beschikking stellen van personeel – aandacht moet worden besteed aan de voorwaarden zoals die tussen niet-gelieerde partijen overeengekomen zouden worden. Voor fiscale doeleinden dient te worden uitgegaan van deze zakelijke condities (hierna: het zakelijkheidsbeginsel). Hoe hiermee in de praktijk wordt omgegaan, zal hierna verder worden uitgediept.

### Detachering aan een niet-gelieerde partij

In een niet-gelieerde situatie wordt voor vennootschapsbelasting (Vpb)-doeleinden uitgegaan van de prijs die ‘commercieel’ (feitelijk) in rekening gebracht wordt. Deze prijs kan bijvoorbeeld bestaan uit een doorberekening van de directe kosten of het in rekening brengen van de integrale kostprijs (directe kosten en indirecte kosten, al dan niet in de vorm van een overheadpercentage). Er zal in deze gevallen dan ook in de regel geen aanleiding voor een fiscale correctie zijn.

Naast of in plaats van een geldelijke vergoeding is denkbaar dat detachering ‘om niet’ plaatsvindt, met name wanneer het gaat om detachering in het kader van outplacement of arbeidsmobiliteit. In het geval van outplacement kan de potentiële overname van het arbeidscontract besloten zijn in de ‘prijs’. In het geval van arbeidsmobiliteit<sup>3</sup>, waarbij een personeelslid tijdelijk ter beschikking wordt gesteld om zo kennis en ervaring op te doen, zit de waarde daarvan besloten in de ‘prijs’. Daarnaast kan sprake zijn van een uitgestelde of compenserende tegenprestatie, bijvoorbeeld in een wederkerige situatie.

Mits de omstandigheden van deze gevallen genoegzaam worden toegelicht, is er geen aanleiding om te denken dat op andere wijze dan op zakelijke gronden invloed zal worden uitgeoefend op de prijsstelling van de detachering. Ook in dergelijke gevallen kan worden aangesloten bij de condities die de (onafhankelijke) partijen over en weer hebben bedongen voor de detachering. Ook in deze situatie zal in de regel geen fiscale correctie hoeven plaatsvinden.

### Detachering aan een gelieerde partij

Bij detachering aan een gelieerde partij gelden in beginsel ook de voorwaarden zoals die door partijen zijn overeengekomen. Echter, indien deze voorwaarden afwijken van de voorwaarden zoals die tussen niet-gelieerde partijen overeen worden gekomen, moet voor fiscale doeleinden worden uitgegaan van de zakelijke condities (zakelijkheidsbeginsel).

De toets in het kader van het zakelijkheidsbeginsel houdt in dat er gekeken moet worden of er tussen gelieerde partijen vergelijkbaar wordt gehandeld als tussen niet-gelieerde partijen. Het uitgangspunt hierbij is dat de voorwaarden, zoals gehanteerd bij een niet-gelieerde partij, geacht worden zakelijk te zijn. In het kader van detachering komt dit neer op de vraag of de doorbelasting van kosten als zakelijk kan worden aangemerkt.<sup>4</sup>

### Zakelijkheidsbeginsel bij het vaststellen van het winststreven

In het kader van het winststreven wordt in de [SVLO Notitie Winstoogmerk](#) aandacht besteed aan het doorbelasten van kosten. Zoals hiervoor aangegeven dient bij detachering voor de toets van het zakelijkheidsbeginsel te worden getoetst of de overeengekomen voorwaarden zakelijk zijn. Indien deze voorwaarden onzakelijk zijn, zal in het kader van het winststreven rekening gehouden moeten worden met de voorwaarden, zoals deze tussen niet-gelieerde partijen overeengekomen zouden worden. De hieruit voortvloeiende prijs kan hoger of lager zijn dan de overeengekomen prijs.

<sup>3</sup> Besluit van 14 maart 2007, nr. CPP2007/347M, hoofdstuk 8.

<sup>4</sup> Deze vraag kan op twee momenten relevant zijn, namelijk bij de vaststelling van het winststreven en bij de bepaling van het belastbare bedrag. Deze notitie beperkt zich tot het vaststellen van het winststreven. In de SVLO [Notitie Winstoogmerk](#) wordt aandacht besteed aan het doorbelasten van kosten.

Er dient zodoende steeds gezocht te worden naar vergelijkbare transacties met of tussen niet-gelieerde partijen voor het bepalen van de zakelijkheid van de prijsstelling bij detachering. Dit betekent bijvoorbeeld dat wanneer de detachering van personeel altijd op een vergelijkbare wijze plaatsvindt aan zowel gelieerde als niet-gelieerde partijen, er geen aanleiding is om op de gelieerde transactie een fiscale correctie aan te brengen.

In het geval er geen vergelijkbare transacties met niet-gelieerde partijen zijn, moet beoordeeld worden of de activiteit incidenteel van aard is en niet behoort tot het primaire bedrijfsproces dan wel daar marginaal waarde aan toevoegt. Het vermoeden bestaat dat binnen het kader van overheidsondernemingen doorgaans aan deze vereisten wordt voldaan. Alsdan kan volstaan worden met het in rekening brengen van de integrale kostprijs, zie ook het zgn. verrekenprijbesluit.<sup>5</sup>

### **Zakelijkheidsbeginsel bij de bepaling van het belastbaar bedrag**

Ook nadat is vastgesteld dat sprake is van een onderneming, dient rekening te worden gehouden met het zakelijkheidsbeginsel. Omdat deze notitie slechts ziet op de eerste variant (vaststellen van het winststreven), zullen wij hier niet verder ingaan op de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij het bepalen van het belastbaar bedrag.

Op de volgende pagina zijn twee voorbeelden opgenomen betreffende deze notitie.

---

<sup>5</sup> Besluit van 14 november 2013, IFZ 2013/184M, paragraaf 6.3 van dit besluit geeft aan dat “wanneer sprake is van activiteiten die incidenteel van aard zijn en niet behoren tot c.q. marginaal waarde toevoegen aan de primaire bedrijfsprocessen”, er volstaan kan worden met het in rekening brengen van de integrale kostprijs.

### Voorbeelden

#### Toelichting

Uitgangspunt in de voorbeelden is dat in het licht van de ondernemingstoets reeds is voldaan aan de voorwaarden 'duurzame organisatie van kapitaal en arbeid' en 'deelname aan het economisch verkeer'. In de voorbeelden wordt daarom uitsluitend getoetst aan het winstoogmerk.

#### Voorbeeld 1

Medewerker X, werkzaam bij organisatie A wordt gedurende 2 dagen per week gedetacheerd bij organisatie B (niet-gelieerde partij). De vergoeding voor deze detachering kan op twee manieren tot stand komen:

Op basis van de directe loonkosten en een opslag bestaande uit een vast percentage opgebouwd uit indirecte kosten / overhead (bijvoorbeeld: kosten financiële administratie, management, personeels- en salarisadministratie, facilitaire zaken, huisvesting en ICT).

Op basis van een uurtarief gebaseerd op directe kosten (bijvoorbeeld: loon- en opleidingskosten) en indirecte kosten / overhead (bijvoorbeeld: kosten financiële administratie, management, personeels- en salarisadministratie, facilitaire zaken, huisvesting en ICT).

#### Vraag:

Leidt deze detachering tot een activiteit die door de ondernemingstoets komt?

#### Antwoord:

Er is sprake van detachering aan een niet-gelieerde partij. In deze (niet-gelieerde) situatie wordt voor Vpb-doeleinden uitgegaan van de prijs die commercieel in rekening wordt gebracht. Ervan uitgaande dat de begrote kosten daadwerkelijk worden gemaakt (nacalculatie), dient getoetst te worden of de ontvangen opbrengsten de daadwerkelijk gemaakte kosten overschrijden. Indien dit het geval is dient te worden beoordeeld of sprake is van structurele overschotten.

De opbrengsten overstijgen in beide gevallen de kosten niet, waardoor geen sprake is van een winstoogmerk. Er is dus geen sprake van een ondernemingsactiviteit voor de Vpb.

#### Voorbeeld 2

Medewerker Y, werkzaam bij organisatie B wordt gedurende 2 dagen per week gedetacheerd bij organisatie C (gelieerde partij). Hiertoe worden geen kosten in rekening gebracht.

#### Vraag:

Leidt deze detachering tot een activiteit die door de ondernemingstoets komt?

#### Antwoord:

Er is sprake van detachering aan een gelieerde partij. Voor de toetsing aan het winstcriterium wordt uitgegaan van de voorwaarden die zouden worden overeengekomen met een niet-gelieerde partij en de prijs die aan een niet-gelieerde partij in rekening zou worden gebracht. Indien deze afwijken, wordt fiscaal rekening gehouden met een gecorrigeerde prijs. Op basis van die gecorrigeerde prijs wordt vervolgens bepaald of er sprake is van structurele overschotten. Deze genoemde prijscorrectie in het kader van de toets aan het winststreven heeft overigens geen gevolgen voor de daadwerkelijk door het overheidslichaam in rekening gebrachte prijs.

In aanvulling op voorbeeld 2 zijn hierna 3 situaties opgenomen ter zake van gelieerde verhoudingen.

Ingeval in de niet-gelieerde situatie alleen de kosten worden doorberekend, gaan wij voor de gelieerde situatie ook van die voorwaarden en prijs uit. Omdat de opbrengsten in een dergelijk geval de kosten niet overstijgen, betekent dit dat er voor de gelieerde situatie geen sprake zal zijn van een overschot.

Ingeval in de niet-gelieerde situatie meer dan de kostprijs wordt doorberekend, gaan wij voor de gelieerde situatie ook van die voorwaarden en prijs uit. Omdat de opbrengsten in een dergelijk geval de kosten overstijgen, zal dit tot een overschot leiden. Indien sprake is van structurele overschotten, wordt voldaan aan het winstcriterium en is er sprake van een ondernemingsactiviteit.

Ingeval er detachering plaatsvindt 'om niet' in het kader van outplacement of arbeidsmobiliteit in niet-gelieerde verhoudingen, betekent dit dat in gelieerde verhoudingen de detachering eveneens 'om niet' kan plaatsvinden. Omdat in een dergelijk geval enkel kosten worden gemaakt, zal er voor de gelieerde situatie geen sprake zijn van een overschot.