www.pwc.nl

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap

pwc

Inhoudsopgave

Aanleiding

01 Mogelijke oplossingen

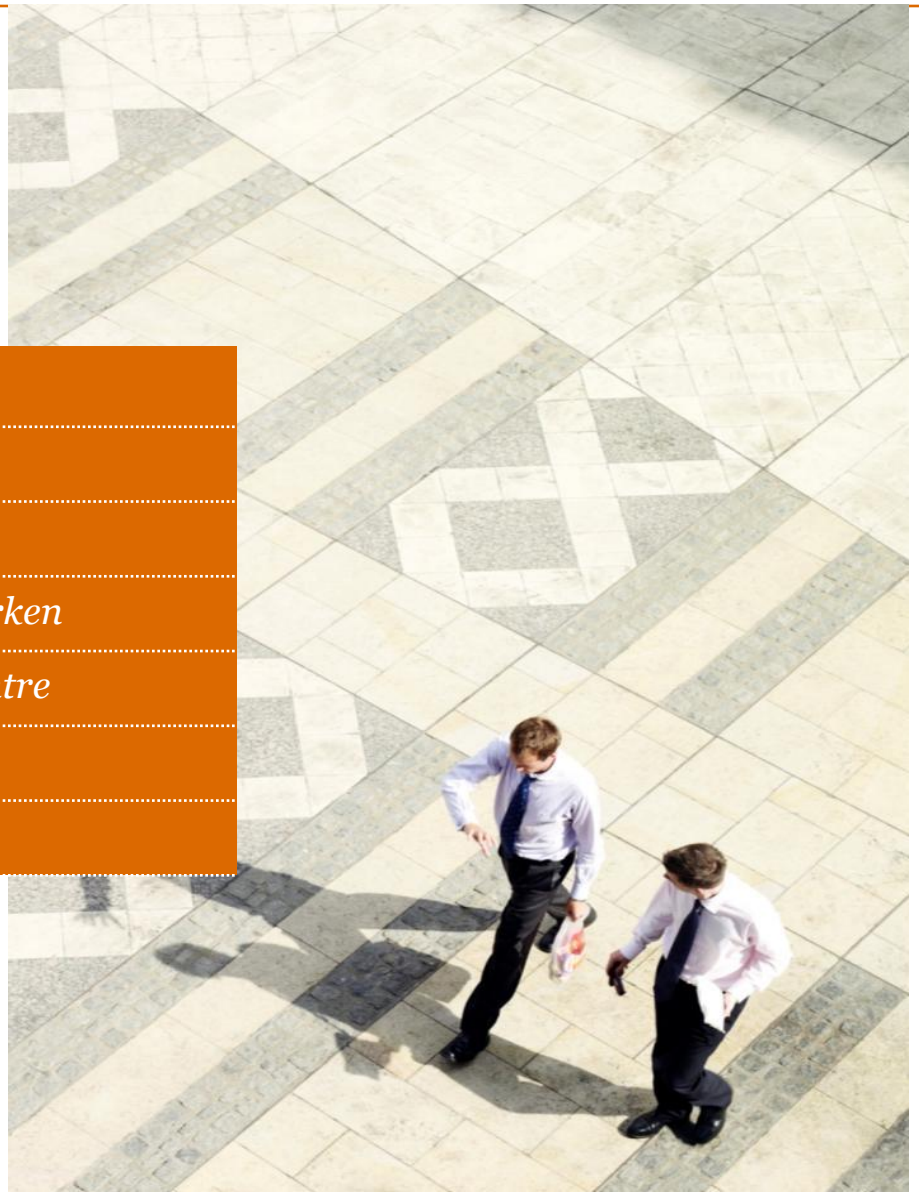
02 Koepelvrijstelling

03 Niet commercieel samenwerken

04 RPO als Shared Service Centre

05 Fiscale eenheid

06 Samenvatting en Conclusie



Aanleiding

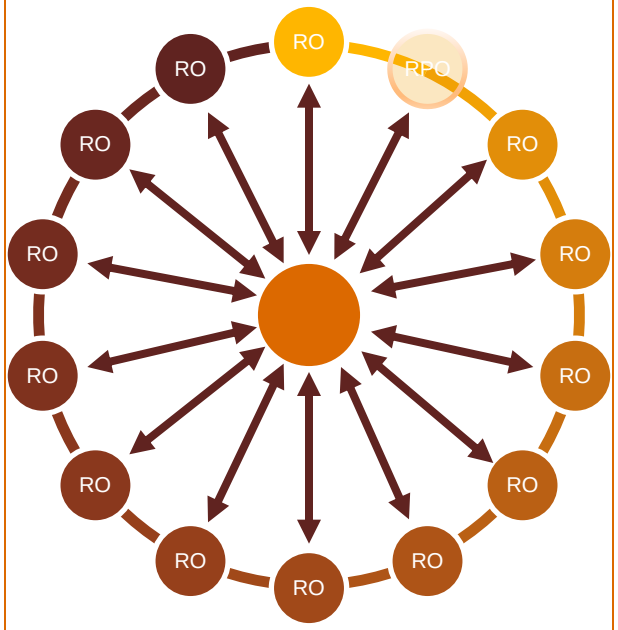
De aanleiding voor dit onderzoek is de op 11 oktober 2016 in de Eerste Kamer aan de staatssecretaris van OCW gevraagde toelichting op samenwerkingsmodellen die zonder btw-problematiek toepasbaar zijn voor de regionale publieke omroepen. De staatssecretaris heeft toegezegd aan dit verzoek te zullen voldoen en de Eerste Kamer hierover een brief te sturen.

Naar aanleiding van deze toezegging heeft op 26 oktober 2016 een gesprek plaatsgevonden, tussen OCW, Roos en PwC. In dit gesprek heeft Roos haar zorgen over de fiscale gevolgen in de huidige situatie toegelicht. Er zijn nog geen concrete plannen voor samenwerking en er is geen voorkeur voor de manier waarop de samenwerking zal worden vormgegeven. Indien partijen elkaar als gevolg van die samenwerking btw moeten berekenen die voor de afnemende partij niet aftrekbaar is, leidt de samenwerking voor de samenwerkende omroepen enerzijds tot efficiencywinst, maar daarnaast tot kosten, bestaande uit niet aftrekbare btw.

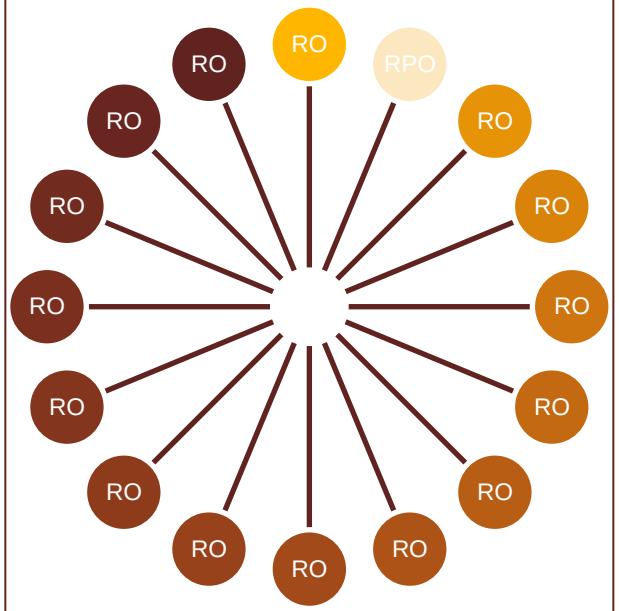
In onze analyse gaan wij in op verschillende samenwerkingsvormen, waarbij heffing van btw achterwege blijft of kan blijven.

4 mogelijke oplossingen

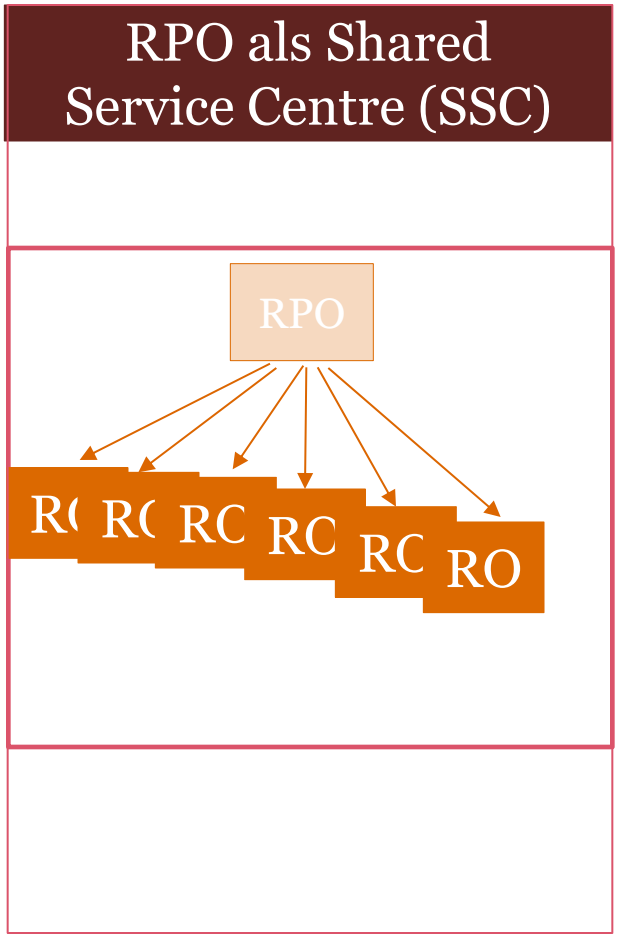
Koepelvrijstelling

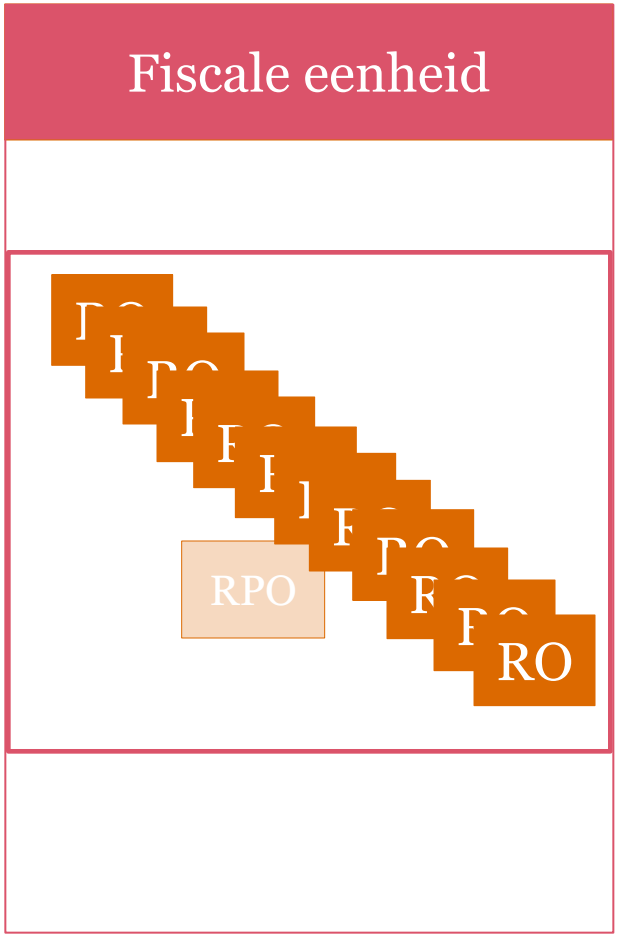


Niet commercieel samenwerken

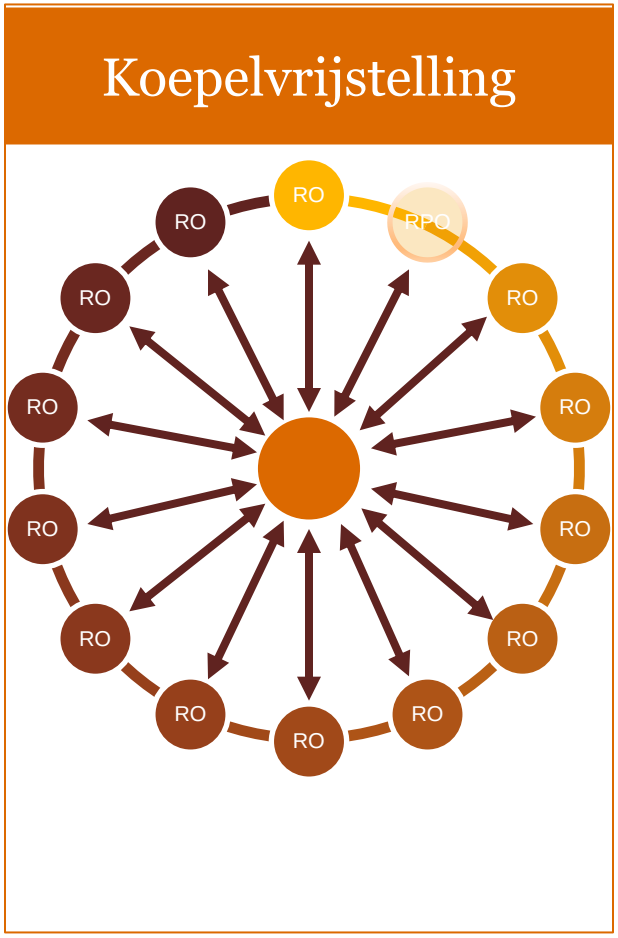


4 mogelijke oplossingen





Koepelvrijstelling



De Koepelvrijstelling

De wet biedt de mogelijkheid voor instellingen die btw-vrijgestelde prestaties verrichten om een koepel op te richten, waarbij deze koepel met een vrijstelling van btw ondersteunende prestaties kan verrichten aan de leden van de koepel.

Voorwaarden voor het toepassen van de btw-vrijstelling

De koepelvrijstelling geldt voor diensten van een samenwerkingsverband (koepel) aan haar leden, waarbij het van belang is dat deze diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van prestaties van die leden. Deze prestaties van de leden moeten daarnaast zijn vrijgesteld van BTW of als niet-ondernemer worden verricht. De regionale omroepen verrichten deels btw-vrijgestelde activiteiten en komen om die reden in aanmerking voor het toepassen van deze vrijstelling.

Daarnaast dient de koepel de gemaakte kosten naar rato van het aandeel van de leden in de diensten, door te belasten.

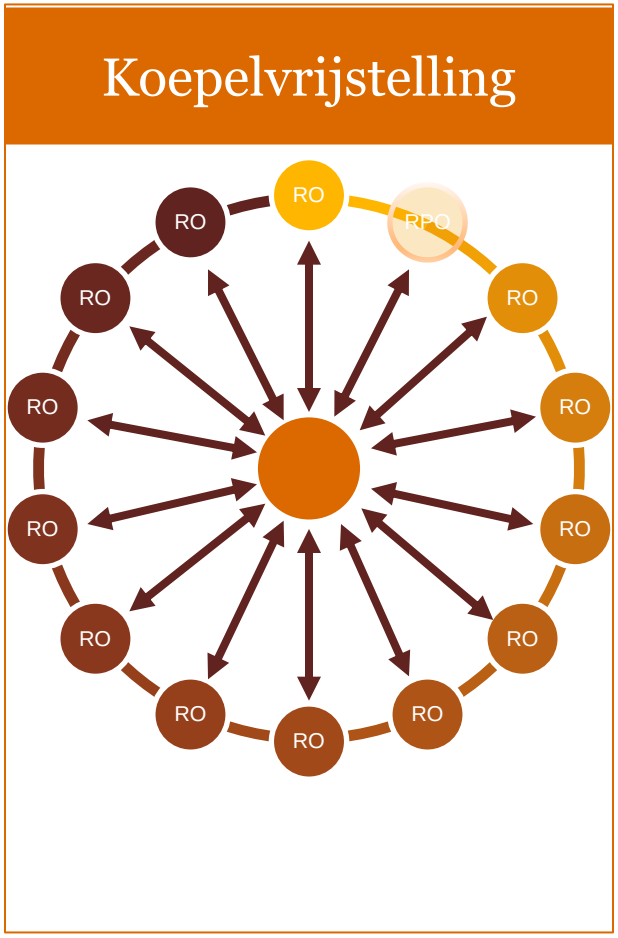
Omdat toepassing van de koepelvrijstelling niet mag leiden tot concurrentieverstoring is de toepassing van de koepelvrijstelling voor een aantal diensten niet van toepassing. In de bijlage hebben wij deze opgesomd. Het betreft met name zogenoemde back office activiteiten (administratie en ICT ondersteuning) en het uitlenen van personeel.

Deze vrijstelling kan met onmiddellijke ingang en zonder goedkeuring worden toegepast.

Overige

Het begrip koepel doet vermoeden dat een speciaal lichaam moet worden opgericht, dat is niet noodzakelijk. RPO zou als de koepel kunnen fungeren, noodzakelijk is dat niet.

Koepelvrijstelling



Voorbeeld

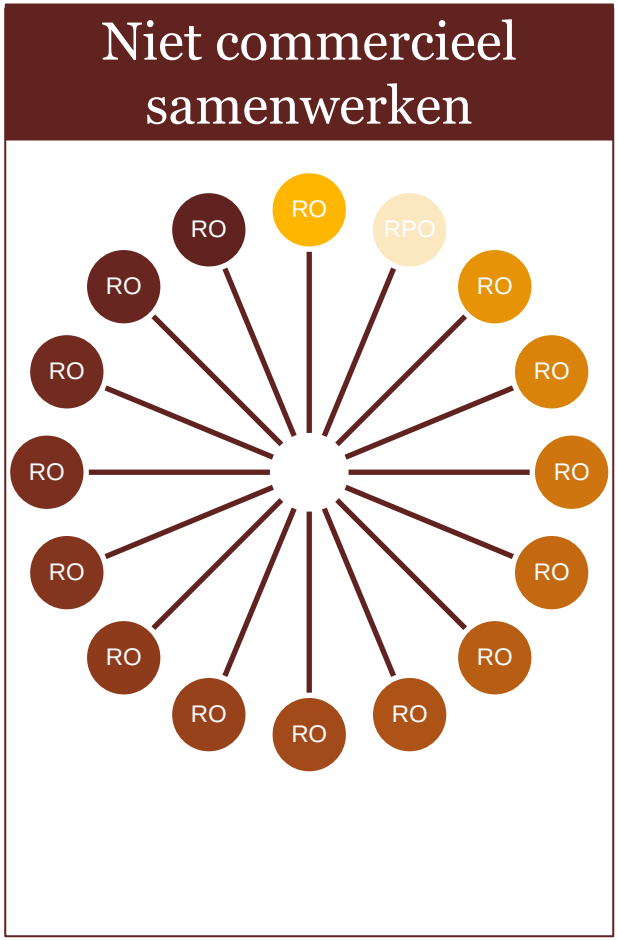
Indien één van de regionale omroepen het personeelsbeleid zou gaan voeren voor alle regionale omroepen, kan de koepelvrijstelling worden toegepast. Personeelsbeleid is voor organisaties van deze omvang noodzakelijk, en daarmee (mede) van belang voor de btw-vrijgestelde prestaties van de regionale omroepen. Het voeren van personeelsbeleid is een activiteit welke niet is uitgezonderd van de toepassing van de koepelvrijstelling.

Als gezegd kan RPO ook als koepel fungeren. Het faciliteren van het maken van uitzendingen is een voorbeeld van een activiteit welke niet is uitgezonderd van de toepassing van de koepelvrijstelling en dus ook vrijgesteld van btw kan worden toegepast.

Conclusie

Wij zien mogelijkheden om binnen de gewenste vorm van samenwerking tussen de regionale omroepen, de koepelvrijstelling toe te passen, zowel in de onderlinge relaties tussen de regionale omroepen als met RPO. Van belang is welke diensten de koepel richting haar leden verricht, omdat de vrijstelling niet voor alle diensten geldt.

Op niet-commerciële basis samenwerken



Vrijstelling voor niet-commerciële activiteiten

De wet op de omzetbelasting bepaalt dat niet-commerciële activiteiten van landelijke, regionale en lokale omroeporganisaties zijn vrijgesteld van btw.

Voorwaarden voor het toepassen van deze vrijstelling

Op basis van een brief van het ministerie van Financiën uit 1970 is het de NOS en de landelijke omroepen toegestaan om onderling vrij van btw prestaties te verrichten. In 1992 heeft de belastingdienst aangegeven dat ook regionale omroepen een beroep kunnen doen op de goedkeuring uit de genoemde brief. Als extra voorwaarden (voor de regionale omroepen) is gesteld dat:

de samenwerking niet op commerciële basis mag geschieden;

De vrijstelling niet geldt voor de volgende activiteiten:

verlenen van uitzendrechten

productie, verkoop of verhuur van radio- en televisieprogramma's

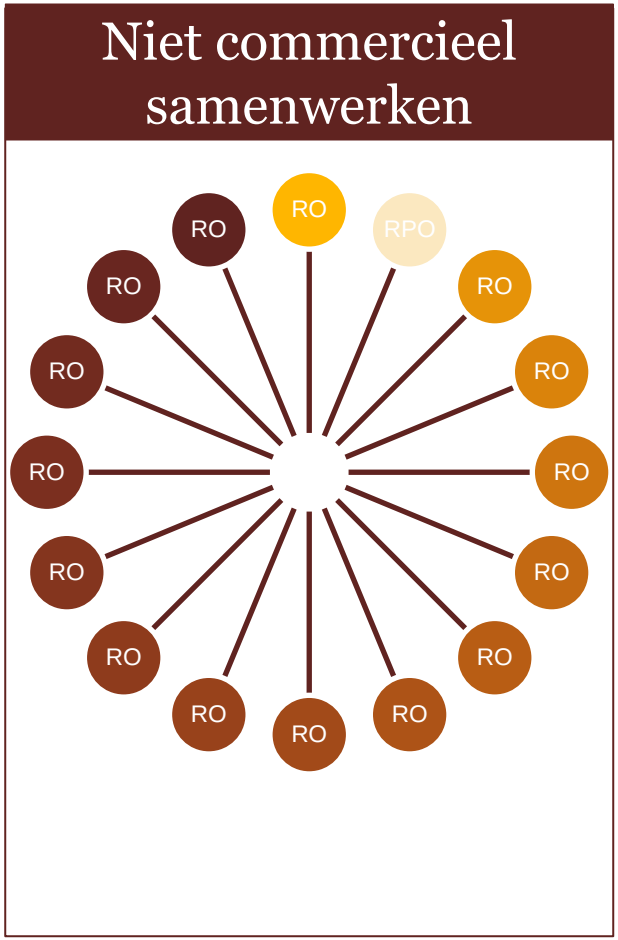
toegang geven tot een satelliet- of kabelnetwerk

uitzenden van reclamespots

Abonneetelevisie

Wij gaan er bij de voorgenomen samenwerking tussen de regionale omroepen vanuit dat de beoogde winst bestaat uit de gerealiseerde efficiency, en niet uit een mogelijk te realiseren winstopslag op de onderling door te belasten kosten.

Op niet-commerciële basis samenwerken



Met dat uitgangspunt biedt deze goedkeuring een ruime mogelijkheid om met gebruikmaking van een btw-vrijstelling tussen de omroepen onderling samen te werken. Omdat het voor toepassing van goedkeuring van belang is dat de instellingen als regionale omroep kwalificeren, kan RPO niet in deze vrijstelling delen (de RPO is geen regionale publieke media-instelling).

Indien de regionale omroepen van deze vrijstelling overwegen gebruik te maken, geven wij in overweging met de Belastingdienst af te stemmen dat de berekende vergoedingen voor de prestaties niet-commercieel zijn. Daarnaast geven wij in overweging uit te (laten) sluiten dat door gebruik te maken van deze regeling, sprake is van staatssteun.

Deze vrijstelling kan met onmiddelijke ingang en zonder goedkeuring worden toegepast.

Voorbeeld

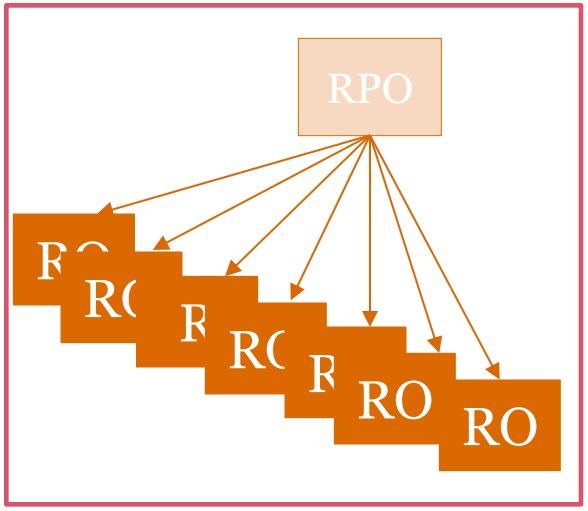
Deze goedkeuring kan worden toegepast op de activiteiten waarop de koepelvrijstelling niet kan worden toegepast, zoals het uitlenen van personeel. Dat betekent dat indien een regionale omroep op niet-commerciële basis (tegen kostprijs) personeel uitleent, zij dat met toepassing van deze goedkeuring vrijgesteld van btw kan doen.

Conclusie

Op grond van deze goedkeuring kan op meer samenwerkende activiteiten tussen regionale omroepen een vrijstelling worden toegepast dan mogelijk is op grond van de wet. Ter meerdere zekerheid kan met de Belastingdienst worden afgestemd of de beoogde wijze van samenwerken niet-commercieel is.

RPO als Shared Service Centre

RPO als SSC



RPO als Shared Service Centre

De RPO is aangewezen als samenwerkings- en coördinatieorgaan voor de uitvoering van de publieke mediaopdracht op regionaal niveau. Ingevolge artikel 2.60a, derde lid, sub e, van de Mediawet 2008 heeft de RPO onder meer de taak om het gebruik van diensten en faciliteiten, waaronder studio's en distributie-infrastructuren, die nodig zijn voor een goede uitvoering van de publieke mediaopdracht op regionaal niveau in te richten, in stand te houden, te beheren, te exploiteren en te regelen. Op basis van deze wettelijke taak kan de RPO om niet diensten leveren aan regionale publieke media-instellingen. Dit betekent dat de RPO bij de regionale publieke media-instellingen geen BTW in rekening hoeft te brengen voor de levering van diensten.

Voorwaarden

Er is geen specifieke voorwaarde verbonden aan de uitvoering van deze wettelijke taken, behalve dat de uitoefening plaats dient te vinden binnen het kader van de Mediawet 2008.

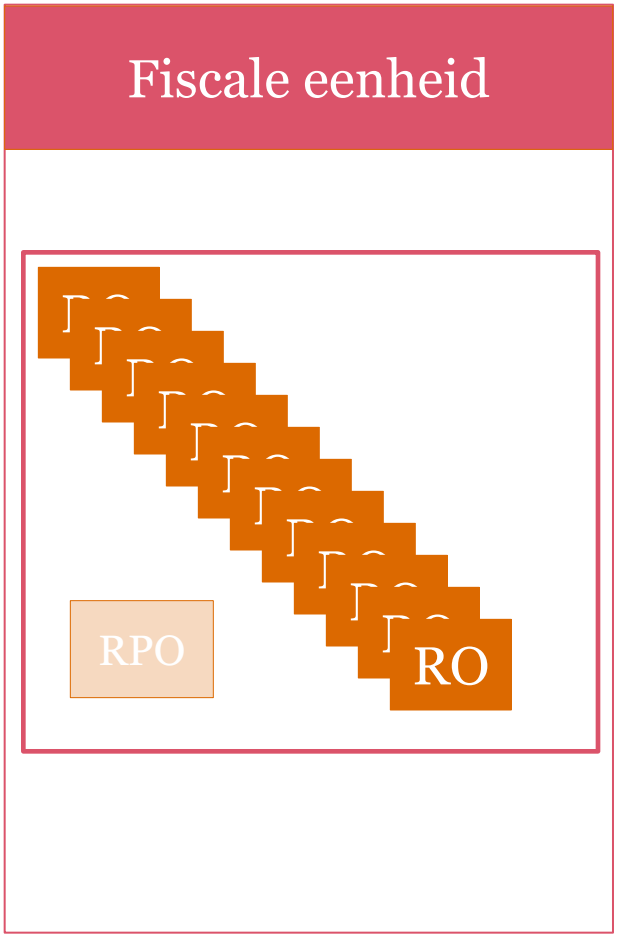
Voorbeeld

De regionale publieke media-instellingen willen met elkaar samenwerken door hun activiteiten op het terrein van sales & marketing, financiële administratie en human resource management te bundelen. Zij brengen deze activiteiten onder in de RPO dat als onderdeel van zijn wettelijke taak de regionale publieke media-instellingen diensten gaat leveren op de voorgenoemde terreinen. Om deze diensten te bekostigen wordt het bijbehorende budget vanuit de deelnemende regionale publieke media-instellingen op basis van het Mediabesluit 2008 overgeheveld naar de RPO. De RPO levert deze diensten om niet aan de regionale publieke media-instellingen en hiervoor wordt geen BTW in rekening gebracht.

Conclusie

Omdat de RPO voor haar activiteiten op grond van een wettelijke taak geen vergoeding hoeft te berekenen, kunnen de omroepen voor die activiteiten zonder heffing van btw samenwerken door deze bij de RPO onder te brengen.

Fiscale eenheid BTW



Fiscale eenheid

Van een fiscale eenheid is sprake als partijen onderling dusdanig verweven zijn dat deze als één ondernemer voor btw doeleinden kwalificeren. Het gevolg daarvan is dat de betreffende onderdelen van de fiscale eenheid elkaar zonder btw te hoeven berekenen, vergoedingen in rekening kunnen brengen voor over en weer verrichte activiteiten. Indien sprake is van een fiscale eenheid, vormt de btw daarom geen (enkele) belemmering voor samenwerking tussen de regionale omroepen (en RPO).

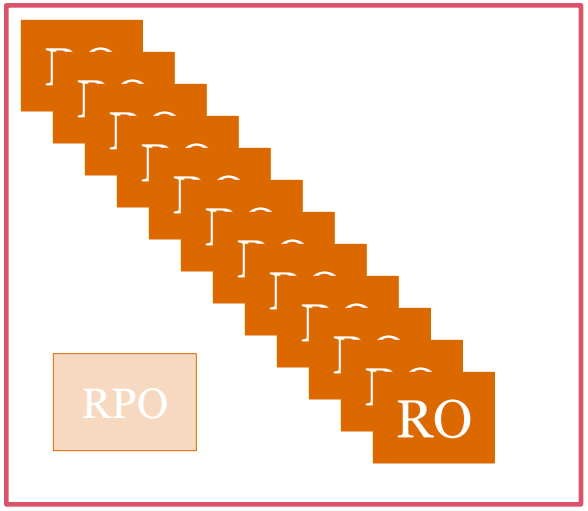
Voorwaarden voor een fiscale eenheid – ondernemer-status

De eerste voorwaarde die op basis van de Nederlandse wet op de Omzetbelasting 1968 wordt gesteld is dat alle betrokken entiteiten ondernemer moeten zijn. Voor elk van de omroepen geldt dat zij dit zijn.

Ten aanzien van RPO is dit de vraag. Te verwachten valt daarom dat de Belastingdienst bezwaren zal hebben de RPO in de fiscale eenheid op te nemen. Afhankelijk van de activiteiten die RPO voor de omroepen tegen een vergoeding gaat verrichten, is dit al of niet een probleem. Immers, als de RPO geen vergoeding met btw aan de regionale omroepen hoeft te berekenen, is er geen belang om RPO in de fiscale eenheid op te nemen. Zodra de RPO tegen vergoeding activiteiten gaat verrichten, kwalificeert zij overigens als ondernemer.

Fiscale eenheid BTW

Fiscale eenheid



Voorwaarden voor een fiscale eenheid – verwevenheid

Naast de voorwaarde van het ondernemerschap moet worden voldaan aan de zogenoemde verwevenheideis. De verwevenheidseis houdt in dat de regionale omroepen eventueel samen met de RPO financieel, organisatorisch en economisch nauw met elkaar verbonden moeten zijn.

Er wordt voldaan aan de financiële verwevenheid als het ene lichaam een mate van zeggenschap heeft in het andere lichaam die niet onderdoet voor de mate van zeggenschap van een meerderheidsaandeelhouder in een aandelenvennootschap. Bovendien moet de financiële relatie tussen de betrokken lichamen van dien aard zijn dat door gebruikmaking van die zeggenschap, de financiële posities van deze lichamen in een gewenste onderlinge verhouding kunnen worden gebracht.

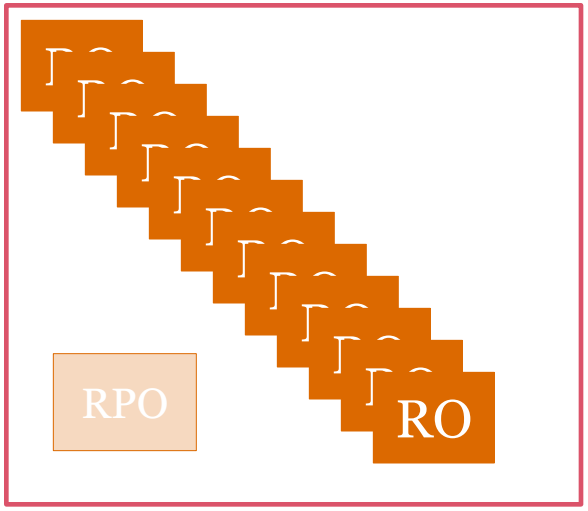
Momenteel voldoen de regionale omroepen niet aan de eis van financiële verwevenheid. Het is een kwestie van interpretatie van de Belastingdienst op welk moment precies is voldaan (met andere woorden: wat de minimumeis is) aan financiële verwevenheid. Indien de omroepen over en weer aansprakelijk zijn voor elkaars financiële doen en laten, wordt in ieder geval voldaan aan de financiële verwevenheidseis.

Van organisatorische verwevenheid is sprake als de betrokken lichamen onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende, leiding staan, dan wel de leiding van het ene lichaam ten opzichte van die van het andere in een positie van feitelijke ondergeschiktheid verkeert.

De regionale omroepen voldoen momenteel niet aan de eis van organisatorische verwevenheid. Indien de mate van samenwerking met zich meebrengt dat de regionale omroepen onder één leiding komen te staan, kan hier wel sprake van zijn. Ervaring leert ons dat de belastingdienst dit begrip zodanig invult dat het de dagelijkse leiding betreft en in mindere mate de statutaire leiding.

Fiscale eenheid BTW

Fiscale eenheid



Als sprake is van één overkoepelend bestuur, of indien de bestuurders van de omroepen over-en-weer deel uit gaan maken van de diverse besturen, is naar onze mening sprake van organisatorische verwevenheid.

Van economische verwevenheid is onder andere sprake als de onderdelen van de fiscale eenheid zich richten op dezelfde klantenkring. Gelet op het feit dat alle omroepen zich richten op (de omzet van) adverteerders, is naar onze mening sprake van economische verwevenheid.

Zodra aan de drie verschillende verwevenheden is voldaan, is sprake van een fiscale eenheid. Het is niet noodzakelijk om deze te laten bevestigen door de Belastingdienst.

Voorbeeld

Stel omroep A voert de financiële administratie voor de overige onderdelen van de fiscale eenheid, omroep B de HRM-dienstverlening en omroep C de technische ondersteuning. Indien de omroepen daarnaast aansprakelijk zouden zijn voor elkaars financiële doen en laten en er sprake zou zijn van één bestuur of een vertegenwoordiging in elkaars bestuur, dan is sprake van een fiscale eenheid.

Conclusie

De regionale omroepen zijn op dit moment wel economisch, maar niet financieel en organisatorisch verweven. Afhankelijk van de mate van samenwerking kan dat veranderen. Doorslaggevend is daarbij of en in welke mate de regionale omroepen onder één leiding gaan werken (of participeren in elkaars bestuur) en een belangrijke mate van onderlinge financiële afhankelijkheid accepteren.

Samenvatting

Koepelvrijstelling

- Btw vrijstelling is van toepassing op alle diensten, tenzij genoemd in de bijlage.
- Nadeel: de uitgezonderde diensten (bijlage) bestaan ook uit back-office activiteiten. Ondersteuning voor het maken van radio en televisie is wel mogelijk.
- De gemaakte kosten mogen alleen naar rato van het aandeel van de leden worden verdeeld.
- RPO kan deelnemen, dan wel als 'koepel' fungeren
- De vrijstelling kan per direct worden toegepast.

Niet commercieel samenwerken

- Btw-vrijstelling is op basis van deze goedkeuring van toepassing op alle diensten, behalve:

verlenen van uitzendrechten

productie, verkoop of verhuur van radio- en televisieprogramma's

toegang geven tot een satelliet- of kabelnetwerk

uitzenden van reclamespots

abonneetelevisie

- 'Niet-commercieel' is niet nader gedefinieerd, dit verdient wellicht afstemming met de Belastingdienst.
- RPO kan deze goedkeuring niet toepassen.
- De goedkeuring kan per direct worden toegepast.

RPO als SCC

- RPO kan op grond van de Mediawet ondersteunende diensten verrichten zonder daarvoor een vergoeding te hoeven berekenen.
- Om van deze faciliteit gebruik te maken, zouden de regionale omroepen ondersteunende taken moeten overdragen aan de RPO.

Fiscale eenheid

- Bij een fiscale eenheid hoeft op geen enkele van de onderlinge prestaties, btw te worden berekend.
- Voldoen aan de voorwaarden voor een fiscale eenheid is mogelijk, maar vereist één algehele (dagelijkse) leiding en onderlinge financiële aansprakelijkheid.
- RPO kan mogelijk deelnemen aan de fiscale eenheid.
- Nadat aan de voorwaarden is voldaan, is onmiddelijk sprake van een fiscale eenheid.

Samenvatting

In een eerder door de regionale omroepen opgesteld transitieplan wordt gesproken over samenwerking op de volgende gebieden: Techniek, P&O, Finance & Control, Sales & Marketing en Innovatie.

Als het gaat om deze gebieden van samenwerking bieden de beschreven varianten mogelijkheden om zonder heffing van btw samen te werken. Schematisch kan dat als volgt worden weergegeven:

Bij deze samen-werking blijft btw achterwege	**Vrijstelling samenwerking op niet-commerciële basis**	**Koepelvrijstelling**	**Fiscale eenheid**	**RPO als SSC (uitgaande van geen vergoeding)**
Techniek	√ (*)	√ (**)	√	√
P&O	√	X	√	√
Finance & Control	√	X	√	√
Sales & marketing	√	√	√	√
Innovatie	√	√	√	√

(*): Uitgezonderd productie van radio- en televisie programma's.

(**): Uitgezonderd het ontwikkelen en het ter beschikking stellen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen.

Conclusie

De aanleiding voor dit onderzoek is de op 11 oktober 2016 in de Eerste Kamer aan de staatssecretaris van OCW gevraagde toelichting op samenwerkingsmodellen die zonder btw-problematiek toepasbaar zijn voor de regionale publieke omroepen. Naar aanleiding van de toezegging van de staatssecretaris om de Kamer hierover te informeren, heeft op 26 oktober 2016 een gesprek plaatsgevonden, tussen OCW, Roos en PwC. In dit gesprek heeft Roos toegelicht de btw als een belemmering voor de samenwerking te zien en heeft Roos toegelicht op welke gebieden de regionale publieke omroepen voornemens zijn om samen te werken.

In onze analyse gaan wij in op de vier meest voor de hand liggende faciliteiten waarvan de regionale omroepen gebruik kunnen maken om zonder heffing van btw samen te werken.

Een goedkeuring uit 1992 biedt zonder de huidige besturing van- of onderlinge financiële afhankelijkheid tussen de regionale omroepen te wijzigen, ruime mogelijkheden om zonder heffing van btw samen te werken. In een eerder door de regionale omroepen opgesteld transitieplan wordt gesproken over samenwerking op de volgende gebieden: Techniek, P&O, Finance & Control, Sales & Marketing en Innovatie. Op deze gebieden kan op grond van deze goedkeuring vrijgesteld van btw worden samengewerkt. Belangrijk is dat die samenwerking op niet-commerciële basis plaatsvindt.

De prestaties die van deze goedkeuring zijn uitgezonderd, kunnen naar onze mening met toepassing van de koepelvrijstelling vrijgesteld van btw onderling worden verricht. Deze goedkeuring kan (eventueel in combinatie met de koepelvrijstelling) onmiddellijke worden toegepast.

De regionale omroepen zijn in de huidige opzet onvoldoende verweven om als fiscale eenheid te kwalificeren. Naarmate de regionale omroepen intensiever zullen samenwerken, kan dit veranderen. Indien de omroepen onder één leiding werken (bijvoorbeeld door te participeren in elkaars bestuur) en belangrijke mate van onderlinge financiële aansprakelijkheid overeenkomen, zijn zij voldoende verweven om als fiscale eenheid te kwalificeren.

Indien in de beoogde wijze van samenwerking een rol voor de RPO als shared service centre is weggelegd, kan RPO de regionale omroepen op grond van haar wettelijke taak op veel gebieden ondersteunen zonder daarvoor een vergoeding (en dus zonder btw) te hoeven berekenen.

Deze laatste varianten kunnen eveneens onmiddellijk worden toegepast, maar zullen vanwege het feit dat zij (organisatorische) aanpassing vragen, in de praktijk meer tijd kosten.

Bijlage – lijst met van de koepelvrijstelling uitgesloten diensten.

het verzorgen van de loon- en salarisadministratie;
het verzorgen van de financiële administratie;
het verzorgen van de grootboekadministratie
het ontwikkelen van geautomatiseerde informatie- en communicatiesystemen;
het voor de in onderdeel d bedoelde systemen ontwikkelen van programmatuur, alsmede het ter beschikking stellen daarvan;
het begeleiden van dan wel het leiding geven aan de toepassing van de in onderdeel a bedoelde systemen;
het ter beschikking stellen van computerapparatuur;
advisering, begeleiding, onderzoek en andere diensten op het gebied van onderhoudsbeheersing van woningen en andere gebouwen;
expertisewerkzaamheden, onderzoeken, inspecties, taxaties, arbitrage en advisering in het kader van een verzekering of een schadegeval;
het verlenen van bijstand als bedoeld in artikel 13, zevende lid en artikel 14, eerste lid, van de Arbeidsomstandighedenwet 1998;
werkzaamheden met betrekking tot de pensioenadministratie;
het adviseren en ondersteunen van paritaire organisaties;
het ter beschikking stellen van personeel