

**Omzetbelasting. Diverse kostenposten bij uitbestede werkzaamheden
Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en
beleidsbesluiten**

Besluit van 21 december 2012, nr. BLKB 2012/1962M,

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 23 november 2009, nr. CPP2009/674M.

Het besluit is als volgt gewijzigd:

Dit besluit bevat een uitbreiding van de opsomming van kostenposten waarvoor wordt goedgekeurd dat deze buiten de heffing van btw blijven (onderdeel 3.3). In de opsomming zijn nu ook opgenomen de uitgaven voor het afnemen van theorie- en praktijkexamens (inclusief tussentijdse toetsen) voor motorvoertuigen, de verstrekking van Eigen verklaringen (benodigd voor afgifte Verklaring van geschiktheid) en examinerende, certificerende en toezichthoudende activiteiten op het vlak van de vakbekwaamheid van medewerkers in transport, personenvervoer en logistiek door het Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen (CBR). Opname van deze kostenposten houdt verband met het omvormen per 1 januari 2013 van de huidige Stichting Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen tot een publiekrechtelijk zelfstandig bestuursorgaan. Verder zijn enkele redactionele wijzigingen doorgevoerd.

1. Inleiding

In verschillende beroepen komt het regelmatig voor dat ten behoeve van een opdrachtgever/cliënt (hierna: opdrachtgever) een derde wordt ingeschakeld. Daarbij rijst de vraag of de kosten die de derde in rekening brengt en die de belastingplichtige aan zijn opdrachtgever doorberekent, al dan niet tot de vergoeding behoren waarover btw is verschuldigd.

In onderdeel 3.1 wordt aangegeven wanneer doorberekende kosten een "doorlopende post" vormen en daarom niet tot de vergoeding behoren. In de onderdelen 3.2 en 3.3 wordt ingegaan op de situatie dat een derde kosten in rekening brengt met respectievelijk zonder berekening van btw. In de laatste situatie wordt ter voorkoming van administratieve lastenverzwaring een goedkeuring getroffen.

Tenslotte gaat het besluit in op het al dan niet tot de vergoeding rekenen van de rente over bij een dienstverlener berustende bedragen (onderdeel 4), van de kosten die opkomen bij een verkoop "vrij op naam" (onderdeel 5) en van geliquideerde kosten (onderdeel 6). Onderdeel 7 vermeldt het eerder verschenen besluit dat bij de inwerkingtreding van dit besluit wordt ingetrokken. Onderdeel 8 vermeldt de datum van inwerkingtreding van dit besluit.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

wet	Wet op de omzetbelasting 1968
uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
btw	omzetbelasting
btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen

2. Juridisch kader

De vergoeding voor diensten omvat alles wat de dienstverlener voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de

afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden (artikel 73 van de btw-richtlijn). Niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen de door een belastingplichtige van de afnemer als terugbetaling van, in naam en voor rekening van laatstgenoemde, gemaakte kosten ontvangen bedragen. Deze komen in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voor (artikel 79 sub c, van de btw-richtlijn).

De vergoeding wordt in artikel 8, tweede lid, van de wet omschreven.

3. Doorlopende posten of daarmee gelijk te stellen bedragen.

3.1 Algemeen.

Een doorlopende post is een betaling die door de belastingplichtige wordt gedaan op naam en voor rekening van zijn opdrachtgever aan diegene die de prestatie heeft verricht (de derde). De betaling door de belastingplichtige aan een derde berust op een rechtstreekse rechtsverhouding tussen de derde en de opdrachtgever. In dit soort gevallen zal de derde een factuur aan de opdrachtgever moeten uitreiken. Indien die factuur op naam van de opdrachtgever staat, kan de betaling worden aangemerkt als een doorlopende post. De belastingplichtige fungeert bij dergelijke betalingen als een 'doorgeefluik'.

De kosten die worden doorberekend aan de opdrachtgever behoren niet tot de vergoeding. De belastingplichtige mag de eventueel op de kosten drukkende btw niet in aftrek brengen want niet hij maar de opdrachtgever is de afnemer van de prestatie. De opdrachtgever kan, als hij ondernemer is en in het bezit is van een juiste factuur, met inachtneming van de daarvoor geldende regelgeving zijn recht op aftrek uitoefenen.

In de praktijk kan onduidelijkheid ontstaan in situaties waarin kosten, die uit praktisch oogpunt door de belastingplichtige aan de opdrachtgever worden doorberekend, niet kunnen worden aangemerkt als doorlopende posten. Daarbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen door derden in rekening gebrachte kosten met btw en zonder btw. Onderdeel 3.2 gaat in op de situatie dat derden kosten in rekening brengen met btw. De situatie dat derden kosten zonder btw in rekening brengen, wordt nader uitgewerkt in onderdeel 3.3.

3.2 Met btw in rekening gebrachte kosten.

Voorbeelden van door derden met btw in rekening gebrachte kosten zijn:

- de nota van een makelaar die door een notaris wordt ingeschakeld om te bemiddelen bij aan- of verkoop van onroerend goed;
- de nota van de gerechtsdeurwaarder in verband met proces-verbaal executie en beslag tot afgifte;
- de kosten voor een beëdigde vertaling van bepaalde documenten van de cliënt.

Als de kosten niet als doorlopende post zijn aan te merken, vormen zij onderdeel van de vergoeding voor de door de belastingplichtige verrichte werkzaamheden. De belastingplichtige trekt de aan hem door de derde in rekening gebrachte btw af. Vervolgens berekent hij btw over de aan zijn opdrachtgever in rekening te brengen vergoeding.

Als de kosten zijn aan te merken als doorlopende post, behoren zij niet tot de vergoeding van de belastingplichtige. In de praktijk worden deze kosten door de belastingplichtige echter (inclusief de in rekening gebrachte btw) aan de opdrachtgever doorberekend, ook omdat de door de derde uitgereikte factuur om administratieve redenen toch op naam van de belastingplichtige staat.

In beide gevallen wordt voor de toepassing van de btw eenzelfde resultaat behaald, namelijk een btw-heffing bij de afnemer van de prestatie. Op grond van een redelijke wetstoepassing en voor zover nodig met toepassing van artikel 63 AWR keur ik het volgende goed:

Goedkeuring

Ik keur goed dat een belastingplichtige de door derden met btw berekende kosten in alle gevallen tot de vergoeding rekent. Hij trekt de aan hem ter zake van de desbetreffende kosten in rekening gebrachte btw af, waarna hij aan zijn opdrachtgever voor het totaal, inclusief de door hem aan derden betaalde kosten, btw in rekening brengt. Als de opdrachtgever een aftrekgerechtigde ondernemer is, brengt hij de aan hem in rekening gebrachte btw met inachtneming van de daarvoor geldende regelgeving in aftrek.

3.3 Zonder btw berekende kosten.

Voor het verrichten of vastleggen van diverse (rechts)handelingen is de tussenkomst van een (semi-)overheidslichaam voorgeschreven of wenselijk. De verschillende instellingen brengen voor het verrichten van de daarmee verband houdende werkzaamheden bepaalde bedragen in rekening. Het kader waarbinnen de heffing van deze bedragen plaatsvindt is vastgelegd in ter zake geldende regelgeving.

In de praktijk worden de bedragen rechtstreeks aan de belastingplichtige in rekening gebracht. De factuur staat om administratieve redenen ook op zijn naam. De belastingplichtige voldoet de bedragen op eigen naam maar voor rekening van de opdrachtgever en brengt deze bedragen vervolgens in rekening aan zijn opdrachtgever. Van een doorlopende post is geen sprake nu de belastingplichtige de bedragen op eigen naam voldoet.

Het betreft de volgende kostenposten:

- overdrachtsbelasting die namens de klant wordt betaald;
- uitgaven voor kadastrale rechten die verschuldigd zijn in relatie tot (wijzigingen in) diverse registers die het Kadaster bijhoudt;
- uitgaven voor een ministeriële verklaring van geen bezwaar bij oprichting of statutenwijziging van een vennootschap;
- uitgaven in verband met een handelsnaamonderzoek in het kader van de Handelsnaamwet door de Kamer van Koophandel;
- griffierechten (inclusief uitgaven voor legalisaties en apostilles);
- uitgaven ten behoeve van een zeebrief, nationaliteitsverklaring en of meetbrief door de Inspectie Verkeer en Waterstaat dan wel door een door de Inspectie erkend klassenbureau;
- uitgaven voor de afgifte van een bewijs van inschrijving van een vliegtuig in het Nederlandse Burgerluchtvaartregister door de Inspectie Verkeer en Waterstaat;
- uitgaven voor de toetsing van aangegane of gewijzigde pachtovereenkomsten door de Grondkamer;
- uitgaven voor het deponeren en muteren van registraties van merken door het Benelux Merken Bureau;
- uitgaven voor het afnemen van theorie- en praktijkexamens (inclusief tussentijdse toetsen) voor motorvoertuigen, de verstrekking van Eigen verklaringen (benodigd voor afgifte Verklaring van geschiktheid) en examinerende, certificerende en toezichthoudende activiteiten op het vlak van de vakbekwaamheid van medewerkers in transport, personenvervoer en logistiek door het CBR. Het betreft bedragen die door het CBR aan de rijopleider in rekening worden gebracht voor rekening van de (examen)kandidaat op wiens naam het examen of de activiteit is gesteld en die vervolgens door de rijopleider aan deze (examen)kandidaat worden doorberekend.

Om te voorkomen dat btw-heffing plaatsvindt over die - zonder btw in rekening gebrachte - bedragen, zouden de betreffende instellingen afrekeningen moeten maken op naam van de opdrachtgever van de belastingplichtige. Het opstellen

van dergelijke afrekeningen kan voor die instellingen echter problematisch zijn en zal gepaard gaan met extra kosten. Om administratieve lastenverzwaring te voorkomen verdient het de voorkeur aan te sluiten bij de bestaande praktijk en de facturering via de belastingplichtige te continueren. Daarom keur ik op grond van een redelijke wetstoepassing en voor zover nodig met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de in dit onderdeel genoemde kosten buiten de heffing van btw blijven.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- de belastingplichtige berekent de kosten door voor het bedrag dat op grond van de van toepassing zijnde bepalingen en voorschriften is verschuldigd voor de verrichte handeling(en); en
- de belastingplichtige vermeldt de kosten afzonderlijk op de factuur aan de opdrachtgever.

Onder genoemde voorwaarden geldt deze goedkeuring ook als de belastingplichtige ten behoeve van zijn opdrachtgever een derde inschakelt, waarbij die derde de kosten op eigen naam betaalt en vervolgens zonder btw doorberekent aan de opdrachtgever. Dit betreft bijvoorbeeld een procureur die zelf griffierechten betaalt en deze gespecificeerd doorberekent.

Uitgaven voor inlichtingenverstrekkingen door verschillende instanties (bijvoorbeeld het Kadaster en de Rijksdienst voor het Wegverkeer) behoren steeds tot de vergoeding. Dit geldt ook voor kosten in verband met het opvragen van uittreksels en andere bescheiden uit diverse registers. Ook vergoedingen die een dienstverlener betaalt voor een registratie op vrijwillige basis (zoals registratie van een testament of een onderhandse akte) behoren steeds tot de vergoeding.

4. Rente over bij een dienstverlener berustende bedragen.

In de praktijk komt het voor dat een dienstverlener gelden van derden gedurende een bepaalde periode op een daartoe openstaande bankrekening onder zich houdt (bijvoorbeeld een door de koper van een onroerende zaak gestorte waarborgsom). De dienstverlener betaalt de hiervoor ontvangen rente door aan de rechthebbende. Deze doorbetaalde rente blijft buiten de heffing van btw.

5. Verkoop "vrij op naam".

Bij een zogenoemde verkoop vrij op naam brengt de notaris kosten in rekening aan de verkoper. Deze kosten worden in beginsel gemaakt ten behoeve van de koper. Wanneer het kosten betreft zoals bedoeld onder 3.3 (bijvoorbeeld de kosten voor kadastrale rechten) keur ik op grond van een redelijke wetstoepassing en voor zover nodig met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de kosten die de notaris bij een zogenoemde verkoop vrij op naam in rekening brengt aan de verkoper en die de verkoper vervolgens doorberekent aan de koper, ook bij de verkoper buiten de heffing van btw blijven als het betreft kosten zoals bedoeld bij onderdeel 3.3.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:

De kosten zijn voor de koper gespecificeerd, bijvoorbeeld op de door/namens de verkoper uit te reiken factuur of op de verkoopakte.

6. Geliquideerde kosten.

In een gerechtelijke procedure kan één van de partijen worden veroordeeld tot betaling van een bepaald bedrag aan de wederpartij als tegemoetkoming in diens kosten in verband met de procedure. De advocaat van de wederpartij int namens deze het bedrag (de zogenoemde geliquideerde kosten). De advocaat verrekent dit bedrag na de berekening van btw met het door hem aan zijn cliënt gedeclareerde honorarium. In deze gevallen blijft het bedrag van de geliquideerde kosten zelf buiten de heffing van btw.

7. Ingetrokken regelingen

Het besluit van 23 november 2009, nr. CPP2009/674M wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

8. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2013.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 21 december 2012

de staatssecretaris van Financiën,
mr. drs. F.H.H. Weekers