



Omzetbelasting. Diverse kostenposten bij uitbestede werkzaamheden

23 november 2009

Nr. CPP2009/674M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit betreft een samenvoeging en actualisering van diverse eerdere besluiten over de verschuldigdheid van omzetbelasting. Ingegaan wordt op het al dan niet tot de vergoeding rekenen van bedragen die ondernemers aan hun opdrachtgevers/cliënten in rekening brengen (doorberekenen) in verband met door derden verrichte handelingen. Het betreft bijvoorbeeld advocaten, gerechtsdeurwaarders, notarissen, incassobureaus en belastingconsulenten. Het besluit beoogt geen beleidswijziging.

1. Inleiding

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

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 de eerder verschenen besluiten die bij de inwerkingtreding van dit besluit worden ingetrokken. Onderdeel 8 vermeldt de datum van inwerkingtreding van dit besluit.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

In dit besluit wordt uitgegaan van de volgende begrippen en afkortingen:

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

besluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

beschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

btw: omzetbelasting

btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 2006, L347)

HvJ EG: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen

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/cliënt 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/cliënt. In dit soort gevallen zal de derde een factuur aan de opdrachtgever/cliënt moeten uitreiken. Indien die factuur op naam van de opdrachtgever/cliënt staat, kan de betaling worden aangemerkt als een doorlopende post. De belastingplichtige fungeert bij dergelijke betalingen als 'doorgeefluik'.

De kosten die worden doorberekend aan de opdrachtgever/cliënt 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/cliënt is de afnemer van de prestatie. De opdrachtgever/cliënt 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/cliënt 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 kosten door derden in rekening worden gebracht 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/cliënt in rekening te brengen vergoeding.

Wanneer de kosten in beginsel 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/cliënt doorberekend, mede 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. Een redelijke wetstoepassing brengt dan mee dat de 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/cliënt voor het totaal, inclusief de door hem aan derden betaalde kosten, btw in rekening brengt. Als de opdrachtgever/cliënt 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 c.q. vastleggen van diverse rechtshandelingen 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. Het betreft de volgende kostenposten:

- overdrachtsbelasting die in naam en voor rekening van 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 (incl. 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 pachtvereenkomsten door de Grondkamer;
- uitgaven voor het deponeren en muteren van registraties van merken door het Benelux Merken Bureau.

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 doch voor rekening van de opdrachtgever/cliënt¹ en brengt deze bedragen vervolgens in rekening aan zijn opdrachtgever/cliënt.

Teneinde 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/cliënt 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.

Goedkeuring

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

Voorwaarden

- de belastingplichtige vermeldt de kosten afzonderlijk en als zodanig op de factuur aan de opdrachtgever/cliënt, en
- hij 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).

Onder genoemde voorwaarden geldt deze goedkeuring ook als de belastingplichtige ten behoeve van zijn opdrachtgever/cliënt een derde inschakelt, waarbij die derde de kosten op eigen naam betaalt en vervolgens zonder btw doorberekent aan de opdrachtgever/cliënt. 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) brengt een redelijke wetstoepassing met zich mee dat deze kosten ook bij de verkoper buiten de heffing van btw blijven. Als voorwaarde geldt dat deze kosten voor de koper zijn gespecificeerd, bijvoorbeeld op de door/namens de verkoper uit te reiken factuur of op de verkoopakte.

¹ Van een doorlopende post is geen sprake, nu de belastingplichtige de bedragen op eigen naam voldoet.



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

Kenmerk	Dagtekening	Onderwerp	Reden intrekking
WV 90/419	21 december 1990	Herziening van de tariefindeling voor rechtskundige diensten; beëindiging vrijstelling ambtelijke werkzaamheden voor notarissen en gerechtsdeurwaarders	Grotendeels beschrijvend. Standpunt betreffende kostenpost verwerkt in besluit, onderdeel 3
VB 91/453 (laatst gewijzigd bij VB 91/1076)	12 maart 1991	Heffing van omzetbelasting ten aanzien van diverse door notarissen berekende kosten	Deels beschrijvend, deels geactualiseerd/verwerkt in besluit, onderdeel 3
VB 95/1297	20 april 1995	Verschuldigdheid van omzetbelasting bij de behandeling door advocaten van al dan niet voorwaardelijke toevoegingen; toepassing artikel 13 Wet OB 1968	Beschrijvend
RTB 2001/1175	8 augustus 2001	Diensten van advocaten en belastingconsulenten	Beschrijvend/achterhaald
CPP 2001/2151M	14 november 2001	Toepassing van de wet op de omzetbelasting 1968 ten aanzien van advocaten, enz	Verwerkt in besluit, onderdeel 5
CPP 2001/3089	10 december 2001	Toepassing kasstelsel door advocaten	Beschrijvend
DGB 2004/4800M	23 september 2004	Omzetbelasting; heffing ten aanzien van verschotten en doorlopende posten bij uitbestede werkzaamheden door advocaten, gerechtsdeurwaarders en incassobureaus	Beschrijvend

8. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de datum van dit besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 23 november 2009

*De staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager.*