



Omzetbelasting. Vrijstellingen; Onderwijsvrijstelling

30 juli 2014

nr. BLKB/2014/125M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 6 november 2006, nr. CPP2006/2506M.

Daarnaast zijn tekstuele wijzigingen aangebracht.

De belangrijkste inhoudelijke wijzigingen zijn:

- *er is ingegaan op het onderscheid tussen openbare en bijzondere onderwijsinstellingen en op de gevolgen van dat onderscheid (onderdeel 3);*
- *het besluit over beroepsopleidingen (DGB2010/6734M) is geactualiseerd en daarna verwerkt in dit besluit (onderdelen 4.2, 6 en 8);*
- *de splitsing van het RKBO vanaf 1 januari 2014 in een docenten- en een instellingenregister is toegelicht (onderdeel 6);*
- *een nieuwe regeling voor taalonderwijs is opgenomen (onderdeel 9);*
- *het besluit over (beroeps)praktijkopleidingen voor eigen personeel van de ondernemer en van samenwerkingsvormen van ondernemers (CPP2004/353M) is geactualiseerd en daarna verwerkt in dit besluit (onderdeel 12.5).*

1. Inleiding

In artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de Wet op de omzetbelasting 1968 is een btw-vrijstelling opgenomen voor het verzorgen van onderwijs. In dit besluit is een toelichting op de wettelijke vrijstelling opgenomen. Ook is goedgekeurd dat voor een aantal diensten de onderwijsvrijstelling wordt toegepast.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

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 (PbEU L 347 van 11 december 2006)

wet: Wet op de omzetbelasting 1968

uitvoeringsbesluit: Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

uitvoeringsbeschikking: Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

CREBO: Centraal Register Beroepsopleidingen

CROHO: Centraal Register Opleidingen Hoger Onderwijs

CPION: Centrum Post Initieel Onderwijs Nederland

(C)RKBO: (Centraal) Register Kort Beroeps Onderwijs

WHW: Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek

WEB: Wet Educatie en Beroepsonderwijs

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

2. Reikwijdte van de vrijstelling

De btw-vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet (hierna: de onderwijsvrijstelling) geldt voor het verzorgen van bepaalde vormen van onderwijs. De nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten zijn ook vrijgesteld. In dit besluit komen de reikwijdte van de onderwijsvrijstelling en de op het terrein van onderwijs en btw ingenomen beleidsmatige standpunten aan de orde.

3. Juridisch kader

De onderwijsvrijstelling maakt een onderscheid tussen het wettelijk geregelde onderwijs en het bij algemene maatregel van bestuur (artikel 8 van het uitvoeringsbesluit) aan te wijzen onderwijs. Artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet en artikel 8 van het uitvoeringsbesluit zijn gebaseerd op artikel 132, lid 1, onder i en j, van de btw-richtlijn.



Openbare onderwijsinstellingen verzorgen onderwijs als overheid.¹ Dat onderwijs wordt dus voor de btw-heffing niet in de hoedanigheid van ondernemer verricht en valt buiten het bereik van de btw. Aan de toepassing van de onderwijsvrijstelling wordt in dat geval niet toegekomen. Het verzorgen van onderwijs door bijzondere onderwijsinstellingen valt onder de onderwijsvrijstelling.²

Daar waar openbare onderwijsinstellingen onderwijs verzorgen als bedoeld in artikel 11.1.o.1^e van de wet, worden zij voor de toepassing van dit besluit op gelijke voet behandeld met bijzondere onderwijsinstellingen, voor zover het betreft de onderdelen over:

- de nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten (bijvoorbeeld het uitlenen van personeel) (onderdeel 5)
- algemeen vormend onderwijs (onderdeel 7)
- de zelfstandig werkende docent (onderdeel 8)
- taalonderwijs (onderdeel 9)
- onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar (onderdeel 10)
- de naschoolse lesprogramma's (onderdeel 11)
- de goedkeuring inzake huiswerk- en studiebegeleiding (onderdeel 12.1)
- de goedkeuring inzake remedial teaching (onderdeel 12.2)

3.1 Wettelijk geregeld onderwijs

Bij wettelijk geregeld onderwijs in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1^e, van de wet gaat het om onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, door daartoe bestemde scholen en instellingen, als is omschreven bij of op grond van de wetten tot regeling van het onderwijs dat volgens wettelijk voorschrift is onderworpen aan het toezicht door de Inspectie van het onderwijs of aan een ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast. Dit onderwijs omvat:

- het bekostigde onderwijs; dat is het reguliere onderwijs dat volledig en rechtstreeks uit de openbare middelen wordt gefinancierd. Onder het bekostigde onderwijs valt het (speciaal) basisonderwijs, het voortgezet (speciaal) onderwijs, het Middelbaar Beroeps Onderwijs (MBO), het onderwijs dat wordt verzorgd door instellingen die worden genoemd in de Wet Educatie en Beroepsonderwijs (WEB), het Hoger Beroeps Onderwijs (HBO) en het Wetenschappelijk Onderwijs (WO);
- het niet bekostigde onderwijs; dat is het onderwijs dat is aangewezen bij artikel 56 van de Wet op het voortgezet onderwijs, het onderwijs dat wordt verzorgd door instellingen als bedoeld in 1.4.1 en 1.4a.1 van de WEB en door instellingen bedoeld als in artikel 1.2b van de WHW. De niet bekostigde onderwijsinstellingen zijn op grond van het vermelde in de aanwijzing gelijkgesteld met de rijksonderwijsinstellingen voor het verlenen van diploma's, doctoraten en getuigschriften van met goed gevolg afgelegde examens. Voorbeelden van dergelijke onderwijsinstellingen zijn het LOI, NTI en particuliere scholen voor voortgezet onderwijs;
- het erkende onderwijs; dat is het onderwijs waarvoor particuliere onderwijsinstellingen bij of krachtens de Wet op de erkende onderwijsinstellingen een erkenning hebben gekregen. Bij het erkende onderwijs gaat het om onderwijs dat niet uit de openbare kassen wordt bekostigd. Het gaat bijvoorbeeld om onderwijs dat is gericht op het afleggen van een staatsexamen (als bedoeld in artikel 60 van de Wet op het voortgezet onderwijs) of een examen ter verkrijging van een diploma als bedoeld in artikel 30 van de Wet op het voortgezet onderwijs. Een voorbeeld van een onderwijsinstelling die (ook) erkend onderwijs aanbiedt, is het Luzac College;
- onderwijs dat is onderworpen aan een ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast. Het gaat hier bijvoorbeeld om defensieonderwijs (ministerie van Defensie) of om onderwijs in de vorm van stages bij artsen voor artsen in opleiding (ministerie van VWS).

3.2 Het bij algemene maatregel van bestuur aangewezen onderwijs

Als onderwijs in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2^e, van de wet in samenhang met artikel 8 van het uitvoeringsbesluit zijn aangewezen:

- beroepsopleidingen die worden verzorgd door instellingen die zijn opgenomen in het RKBO (zie onderdeel 6);

¹ Dit uitgangspunt ligt ook besloten in het beleidsbesluit Aftrek van omzetbelasting (BLKB2011/641M), waar in paragraaf 6.4.2 is aangegeven dat een publiekrechtelijk lichaam niet als ondernemer maar als overheid handelt bij het – binnen het kader van zijn overheidshandelingen – verstrekken van wettelijk geregeld onderwijs.

² Zie ook Hoge Raad 15 juni 2012, 10/01746. Uit dit arrest is het oordeel af te leiden dat rijkssubsidies en les- en cursusgeld voor wettelijk geregeld (beroeps)onderwijs niet zijn te beschouwen als vergoedingen of tegenprestaties in de zin van de wet. Dit vanwege het feit dat de bestreden uitspraak van het Gerechtshof 's- Hertogenbosch op dit punt niet is gecasseerd door de Hoge Raad en dit oordeel tevens in overeenstemming is met de conclusie van de Advocaat-Generaal in deze zaak.



- beroepsopleidingen die worden verzorgd door de uit de openbare kassen bekostigde instellingen die zijn genoemd in de bijlage van de WHW (zoals bijvoorbeeld universiteiten en hogescholen) of die zijn bedoeld bij de WEB (zoals bijvoorbeeld ROC's en vakinstellingen). Hierdoor wordt voorkomen dat regulier bekostigde instellingen zich voor seminars enz. die ze naast hun algemene onderwijsactiviteiten als beroepsonderwijs verrichten, moeten laten erkennen. Het gaat hierbij om beroepsopleidingen die niet zijn geaccrediteerd c.q. opgenomen in het CROHO of CREBO-register;
- algemeen vormend onderwijs, ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijs dat is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1^e, van de wet, met uitzondering van onderwijs dat een vrijetijdskarakter heeft en onderwijs dat dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven (zie onderdelen 7 en 9);
- onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming, aan personen jonger dan 21 jaar (zie onderdeel 10);
- bijlessen en tentamen- of examentrainingen die worden verzorgd in het kader van het onderwijs als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet.

Op grond van artikel 8, tweede lid, van het uitvoeringsbesluit wordt onder 'onderwijs' mede begrepen het afnemen van examens ter afsluiting van onderwijs als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet, ook als een ander dan de ondernemer die voor het desbetreffende examen heeft opgeleid, het examen afneemt. Het afnemen van een examen ter afsluiting van onderwijs dat niet is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet, is belast. Erkenning door het CPION en opname in het RKBO van een ondernemer die het examen afneemt, leveren geen in rechte te honoreren gewekt vertrouwen op dat dan ook het afnemen van examens door die ondernemer is vrijgesteld.³ De ondernemer die het examen afneemt, is verantwoordelijk voor de toepassing van het juiste belastingregime bij het afnemen van dat examen.

4. Reikwijdte van het begrip 'onderwijs' en van het begrip 'beroepsopleidingen'

4.1 Reikwijdte van het begrip 'onderwijs'

De wet en de btw-richtlijn geven geen omschrijving van het begrip 'onderwijs'. Daarom dient voor de betekenis van het begrip te worden aangesloten bij het spraakgebruik. Naar spraakgebruik wordt onderwijs gegeven als een leerkracht aan leerlingen (individueel of in groepsverband) volgens een bepaalde methodiek kennis overdraagt en/of vaardigheden bijbrengt, mits die activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben⁴. Het overdragen van kennis en/of het bijbrengen van vaardigheden staat bij de onderwijsprestatie centraal.

Niet als onderwijs worden aangemerkt:

- de werkzaamheden van een dirigent als dirigent;
- het ontwikkelen, initiëren en organiseren van cursussen en opleidingen en het verzorgen van voorlichtingsbijeenkomsten over die cursussen en opleidingen;
- de prestatie van een (externe) trainingsacteur die samen met cursisten optreedt in een rollenspel bij bijvoorbeeld een cursus effectief communiceren;
- boerderij-educatie waarbij bijvoorbeeld via een rondleiding op de boerderij kinderen leren wat eraan te pas komt voordat voedsel bij hen op tafel staat;
- het verzorgen van maatschappelijke stages voor onderwijsinstellingen door ondernemers, andere dan publiekrechtelijke lichamen die tot het verlenen van onderwijs zijn ingesteld of organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden zijn erkend;
- de prestatie van een (externe) choreograaf die helpt bij de eindmusical van groep 8 van de basisschool;
- het voorlichten en adviseren van bakkers over stofallergie.⁵

4.2 Reikwijdte van het begrip 'beroepsopleidingen'

Een beroepsopleiding is iedere onderwijsvorm die opleidt voor een specifiek beroep of vak of voor een specifieke betrekking dan wel die een bijzondere bekwaamheid verleent om een dergelijk beroep, vak of betrekking uit te oefenen, ongeacht de leeftijd en het opleidingsniveau van leerlingen of studenten. Verder valt onder het begrip 'beroepsopleiding' onderwijs dat rechtstreeks verband houdt met een vak of een beroep en onderwijs met het oog op het voor beroepsdoeleinden verwerven of op peil houden van kennis. De duur van de opleiding of herscholing is niet van belang.

Naast specifieke beroepsopleidingen en herscholing vallen ook cursussen die zijn gericht op het

³ Zie Rechtbank Gelderland, 23 april 2013, LJN BZ 7951.

⁴ Zie Hof van Justitie, 14 juni 2007, C-445/05.

⁵ Zie HR 13 november 2009, LJN BB5252.



functioneren van personen in een (toekomstige) werkkring onder het begrip beroepsopleiding. Het gaat dan bijvoorbeeld om management-automatiserings-, sollicitatie- en ondernemingsraad cursussen.

Onderwijs dat zich primair richt op het bijbrengen en ontwikkelen van vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer (bijvoorbeeld lessen voor EHBO of voor het rijbewijs B) valt niet onder het begrip beroepsopleiding. Als sprake is van rij-onderwijs ter verkrijging van het rijbewijs C of D (vrachtwagen c.q. bus) is veelal wel sprake van een beroepsopleiding. Ook hobby cursussen zijn niet aan te merken als beroepsopleidingen.

5. Nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten

5.1 Algemeen

De vrijstelling voor nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten geldt alleen voor ondernemers die zelf vrijgesteld onderwijs verzorgen. Leveringen en diensten hangen nauw samen met het vrijgestelde onderwijs als zij onontbeerlijk zijn voor het verzorgen daarvan. Alleen dan kunnen zij delen in de vrijstelling.⁶ Te denken valt aan het ter beschikking stellen van schoolboeken aan leerlingen door onderwijsinstellingen die vrijgesteld onderwijs verzorgen.

Niet als nauw met het vrijgestelde onderwijs samenhangende leveringen en diensten kunnen bijvoorbeeld worden aangemerkt:

- door onderwijsinstellingen tegen vergoeding uitgevoerde onderzoeksprojecten;
- het tegen vergoeding verstrekken van een door een onderwijsinstelling ontwikkeld lesprogramma aan derden (andere onderwijsinstellingen en onderwijsgerelateerde instellingen).

5.2 Het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel

Over de vraag of het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel door een onderwijsinstelling kan delen in de vrijstelling van btw voor handelingen die nauw samenhangen met het verstrekken van onderwijs heeft het Hof van Justitie EG in de zaak Horizon College een arrest gewezen.⁷ Het ging in die zaak om het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel aan een andere onderwijsinstelling. In die uitspraak heeft het Hof van Justitie beslist dat in de daarin bedoelde situatie het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel is vrijgesteld van btw als de terbeschikkingstelling:

- a. plaatsvindt door een onderwijsinstelling;
- b. onontbeerlijk is voor het verlenen van onderwijs. Daarvan is sprake als de terbeschikkingstelling van zodanige aard of kwaliteit is dat zonder die terbeschikkingstelling de gelijkwaardigheid van het onderwijs wat betreft niveau en kwaliteit bij de inlenende onderwijsinstelling niet is verzekerd; en
- c. 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.

Het Hof van Justitie heeft deze beslissing genomen in een situatie waarin de inlenende partij een onderwijsinstelling is. Dat is niet zonder meer een voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling. Zo heeft de Hoge Raad deze beslissing van het Hof van Justitie genuanceerd in het zogenoemde CITO-arrest.⁸ Daarin heeft de Hoge Raad beslist dat het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel door een onderwijsinstelling aan CITO een van btw vrijgestelde prestatie is. Dit arrest wordt hierna onder ad b verder besproken.

ad a. Terbeschikkingstelling door een onderwijsinstelling

Aan de eerste voorwaarde is voldaan als de terbeschikkingstelling van onderwijzend personeel plaatsvindt door een onderwijsinstelling als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet.

ad b. Terbeschikkingstelling onontbeerlijk voor verlenen onderwijs

Aan de tweede voorwaarde is voldaan als zonder de terbeschikkingstelling van het onderwijzend personeel niet hetzelfde niveau en dezelfde kwaliteit onderwijs bij de inlenende onderwijsinstelling is verzekerd. Het ter beschikking gestelde onderwijzend personeel moet beschikken over een zodanig kwalificatieniveau dat de inlenende onderwijsinstelling daarmee kan voldoen aan haar onderwijsverplichting.

De Hoge Raad heeft met de beslissing in het hiervoor al aangehaalde CITO-arrest een nadere invulling

⁶ Zie Hof van Justitie EG, 20 juni 2002, nr. C-287/00 (Commissie – Duitsland).

⁷ Hof van Justitie, 14 juni 2007, C-434/05.

⁸ Hoge Raad, 10 september 2010, nr. 08/03624, LJN BK3786.



gegeven aan deze voorwaarde. In dat arrest heeft de Hoge Raad beslist dat binnen het Nederlands onderwijsstelsel de kennis en ervaring die de docenten van erkende onderwijsinstellingen in de dagelijkse praktijk opdoen bij het geven van onderwijs van groot belang worden geacht bij het ontwikkelen en opstellen door CITO van de landelijke eindexamens ter afsluiting van (en daarom ook deel uitmakend van) het voortgezet onderwijs. Het door onderwijsinstellingen voor dat doel ter beschikking stellen van in dienst zijnde docenten aan CITO waarborgt de kwaliteit van de eindexamens en optimaliseert de wijze waarop de examens tot stand komen. Aangezien eindexamens een niet weg te denken onderdeel vormen van voortgezet onderwijs, moeten dergelijke onderwijsondersteunende diensten als de onderhavige worden aangemerkt als nauw met onderwijs samenhangende diensten.

ad c. Het ter beschikking stellen strekt niet in hoofdzaak tot verkrijgen extra opbrengsten

Met betrekking tot de derde voorwaarde heeft het Hof 's-Gravenhage vastgesteld⁹ dat de terbeschikkingstelling van leraren door het Horizon College er niet in hoofdzaak toe strekte haar extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen die aan heffing van btw zijn onderworpen. Daarbij heeft het Hof in het bijzonder meegewogen dat het aantal ter beschikking gestelde leraren (8 personen) ten opzichte van het totale personeelsbestand (circa 800) personen zeer gering is.

Op grond van deze beslissing ben ik van mening dat een onderwijsinstelling die onderwijzend personeel ter beschikking stelt, daarmee niet in hoofdzaak de bedoeling heeft extra opbrengsten te verwerven als:

- het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel een bijkomende activiteit is van de uitlenende onderwijsinstelling, waarbij het onderwijzend personeel dat naar verwachting niet (volledig) kan worden ingezet voor de primaire onderwijsactiviteit van deze instelling tegen vergoeding ter beschikking wordt gesteld aan een andere onderwijsinstelling. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als onderwijzend personeel boventallig is of als onderwijzend personeel ter beschikking wordt gesteld in het kader van een gezamenlijk onderwijsproject; en
- het aantal ter beschikking gestelde leerkrachten gering is ten opzichte van het aantal leerkrachten dat onderwijs geeft bij de uitlenende instelling; en
- alleen de brutoloonkosten worden doorberekend die de uitlenende onderwijsinstelling maakt voor het ter beschikking gestelde onderwijzend personeel. Het berekenen van een redelijke vergoeding voor de werkzaamheden die zijn verbonden aan het optreden als formeel werkgever, vormt geen belemmering om de heffing van btw 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.

Als de onderwijsinstelling die onderwijzend personeel ter beschikking stelt wel extra opbrengsten verwerft, dan is heffing van btw pas aan de orde als met het ter beschikking stellen van onderwijzend personeel in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemingen die vergelijkbaar personeel ter beschikking stellen.

6. RKBO

Het RKBO (register kort beroepsonderwijs; hierna register) is een register dat door de betrokken brancheorganisaties is ingesteld.

Tekst tot 1 januari 2014

RKBO

In het RKBO kunnen zowel instellingen als zelfstandig werkende docenten die beroepsopleidingen verzorgen, worden ingeschreven. De duur van de opleidingen doet daarbij niet ter zake. Onder instellingen worden in dit verband zowel rechtspersonen als natuurlijke personen (veelal zogenoemde zzp'ers) begrepen die rechtstreeks, voor eigen rekening en risico, overeenkomsten afsluiten voor het verstrekken van beroepsonderwijs. Met zelfstandig werkende docenten (eveneens veelal zzp'ers) wordt bedoeld op natuurlijke personen die door een onderwijsinstelling zijn aangetrokken om aldaar als docent lessen te verzorgen in het beroepsonderwijs dat door die instelling wordt verstrekt.

Om in het register te worden ingeschreven kan men zich aanmelden via de site www.CRKBO.nl. Op deze site staan de voorwaarden voor registratie. In het register kunnen alleen instellingen (de hiervoor bedoelde rechtspersonen c.q. natuurlijke personen) en zelfstandig werkende docenten/trainers worden

⁹ Hof 's-Gravenhage, 15 januari 2009, nr. BK-08/00212, LJN BH2305.



ingeschreven die voldoen aan de Kwaliteitscode voor Opleidingsinstituten voor Kort Beroepsonderwijs of de Kwaliteitscode voor docenten. Opname in het register is gekoppeld aan een kwalitatieve audit van de aanvrager. Afhankelijk van de hoedanigheid van de aanvrager (instelling dan wel zelfstandig docent) worden verschillende audits uitgevoerd. Voor zelfstandig werkende docenten die alleen in die kwaliteit optreden geldt een minder zware audit dan voor 'instellingen'.

De inschrijving in het register betekent dat al het door de instelling of de zelfstandige docent verstrekte beroepsonderwijs is vrijgesteld van btw. Het is dus niet mogelijk dat een in het register ingeschreven zelfstandig werkend docent met vrijstelling van btw beroepsonderwijs verzorgt aan een onderwijsinstelling terwijl hij tegelijkertijd rechtstreeks voor eigen rekening en risico beroepsonderwijs verzorgt dat met btw is belast.

Het RKBO staat in principe open voor iedere instelling en zelfstandig werkende docent die beroepsopleidingen verzorgt en aan de kwaliteitseisen voldoet. Ook buitenlandse instellingen kunnen zich aanmelden bij het RKBO. Als de audit wordt uitgevoerd en daarbij blijkt dat wordt voldaan aan de gestelde kwaliteitseisen, kan de (buitenlandse) instelling worden erkend en in het RKBO worden ingeschreven.

De vrijstelling voor beroepsopleidingen geldt alleen voor het beroepsonderwijs dat de ondernemer verzorgt. Geeft de ondernemer naast het beroepsonderwijs ook bijvoorbeeld een hobbycursus dan is die hobbycursus belast.

Een instelling of zelfstandig werkende docent is vrijgesteld van btw voor het verzorgen van beroeps- onderwijs met ingang van de datum van opname in het RKBO.

Als sprake is van een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, van de wet, waarbinnen zowel een erkende als een niet erkende instelling is opgenomen, is de onderwijsvrijstelling alleen van toepassing voor zover de beroepsopleidingen worden verstrekt vanuit de erkende instelling.

De vraag of sprake is van beroepsonderwijs wordt beantwoord door de voor de ondernemer bevoegde inspecteur van de Belastingdienst.

Tekst met ingang van 1 januari 2014

RKBO

Met ingang van 1 januari 2014 bestaat het RKBO uit twee registers: een Instellingenregister Beroepsonderwijs en een Docentenregister Beroepsonderwijs.

Instellingenregister Beroepsonderwijs

In dit register kunnen onderwijsinstellingen en natuurlijke personen zich laten inschrijven die 'direct op de markt' beroepsonderwijs verzorgen. 'Direct op de markt' wil zeggen dat zij rechtstreeks voor eigen rekening en risico en voor eigen verantwoordelijkheid overeenkomsten afsluiten voor het verzorgen van beroepsonderwijs. De duur van de opleidingen doet daarbij niet ter zake.

Als een instelling of natuurlijk persoon in het Instellingenregister Beroepsonderwijs is ingeschreven, is al het door die instelling of natuurlijk persoon verzorgde beroepsonderwijs vrijgesteld van btw, dus ook het beroepsonderwijs dat door de natuurlijke persoon als docent wordt verzorgd. De status van de afnemer is voor de toepassing van de vrijstelling niet van belang.

Ook buitenlandse instellingen kunnen zich aanmelden bij het RKBO. Als de instellingenaudit kan worden uitgevoerd en daarbij blijkt dat wordt voldaan aan de gestelde kwaliteitseisen, kan de (buitenlandse) instelling in het register worden ingeschreven.

Docentenregister Beroepsonderwijs

In dit register kunnen natuurlijke personen zich laten inschrijven die beroepsonderwijs verzorgen aan onderwijsinstellingen. De duur van de opleidingen doet daarbij niet ter zake.

De natuurlijke persoon die in het Docentenregister Beroepsonderwijs is ingeschreven, is uitsluitend voor al het beroepsonderwijs dat hij aan onderwijsinstellingen verzorgt, vrijgesteld van btw. Als die persoon 'direct op de markt' zijn beroepsopleidingen aanbiedt, geldt voor die opleidingen de vrijstelling niet. Als de natuurlijke persoon ook zijn beroepsopleidingen 'direct op de markt' btw-vrij wil aanbieden, dient hij zich via de zwaardere instellingenaudit in het RKBO te laten inschrijven.



Ook een natuurlijk persoon die vanuit een BV lessen verzorgt, kan zich laten auditen en inschrijven in het Docentenregister Beroepsonderwijs van het RKBO. Het betreft in een dergelijk geval een audit van de docent en niet van de BV. Hierbij is het wel van belang dat het feitelijke beroepsonderwijs door de natuurlijke persoon wordt verzorgd.

Een onderwijsinstelling die niet is ingeschreven in het RKBO (en die dus belast beroepsonderwijs verzorgt) of een niet-ondernemer (bijvoorbeeld een (onderdeel van een) publiekrechtelijk lichaam) kan een wél in het Docentenregister Beroepsonderwijs ingeschreven natuurlijke persoon/docent inhuren die alsdan vrijgesteld beroepsonderwijs verzorgt aan die instelling of dat lichaam. Die natuurlijke persoon kan na inschrijving in het register er niet meer voor kiezen om dergelijke diensten belast te verstrekken aan een niet in het RKBO ingeschreven onderwijsinstelling of niet-ondernemer.

Procedure

Om in het register te worden ingeschreven kan men zich aanmelden via de site www.CRKBO.nl. Op deze site staan de voorwaarden voor registratie. In het register kunnen natuurlijke personen en instellingen worden ingeschreven die voldoen aan de Kwaliteitscode voor Opleidingsinstituten voor Kort Beroepsonderwijs of aan de Kwaliteitscode voor docenten. Opname in het Instellingen- of Docentenregister Beroepsonderwijs is gekoppeld aan een kwalitatieve audit van de aanvrager. Afhankelijk van de hoedanigheid van de aanvrager (instelling dan wel zelfstandig docent) worden verschillende audits uitgevoerd. Voor zelfstandig werkende docenten die alleen in die kwaliteit optreden geldt een minder zware audit dan voor instellingen.

Een instelling of natuurlijk persoon is vrijgesteld van btw voor het verzorgen van beroepsonderwijs vanaf de datum van opname in het RKBO.

Als sprake is van een fiscale eenheid in de zin van artikel 7, vierde lid, van de wet waarbinnen zowel een geregistreerde als een niet geregistreerde instelling is opgenomen, is de vrijstelling alleen van toepassing voor zover de beroepsopleidingen worden verzorgd vanuit de geregistreerde instelling.

De vraag of sprake is van beroepsonderwijs wordt beantwoord door de voor de ondernemer bevoegde inspecteur van de Belastingdienst.

7. Algemeen vormend onderwijs

Algemeen vormend onderwijs dat is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod, is vrijgesteld. Met het begrip 'ontleend aan' is bedoeld dat het onderwijs inhoudelijk moet overeenstemmen met of soortgelijk moet zijn aan het uit de openbare kassen bekostigde aanbod van algemeen vormend onderwijs zoals dat wordt verzorgd door reguliere onderwijsinstellingen. De onderwijsvrijstelling ziet op:

- het contractonderwijs, dat is het algemeen vormend onderwijs dat tegen kostendekkend tarief door reguliere onderwijsinstellingen zoals scholen voor voortgezet onderwijs, al dan niet via een neveninstelling, wordt gegeven aan particulieren, bedrijven, overheidsinstellingen enzovoort. Dit onderwijs is niet onderworpen aan toezicht door de Inspectie van het onderwijs of aan ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast;
- het algemeen vormend onderwijs dat door particuliere instellingen (niet zijnde instellingen die aangewezen of erkend onderwijs verzorgen) en docenten wordt verzorgd en dat inhoudelijk is ontleend aan het uit de openbare kassen bekostigde onderwijsaanbod. Het karakter van de instelling is daarbij niet van belang evenmin als de vraag of degene die het onderwijs verzorgt winst beoogt. Ook doet het er niet toe of het onderwijs één of enkele vakken betreft dan wel één of meerdere jaren van het school- of universitair onderwijs. Evenmin is van belang of het onderwijs mondeling of schriftelijk wordt verzorgd. Tenslotte is ook het opleidingsniveau van degenen voor wie het onderwijs wordt verzorgd, niet van belang;
- de prestaties van extern ten behoeve van het desbetreffende onderwijs ingeschakelde, op zelfstandige basis werkende, leerkrachten.

Voor zover het aan het wettelijk geregelde onderwijs ontleende algemeen vormend onderwijs een vrijetijdskarakter heeft of dient om vaardigheden in de persoonlijke levenssfeer te verwerven, is de onderwijsvrijstelling niet van toepassing. Het gaat dan bijvoorbeeld om tekencursussen, handvaardigheidskursussen, balletkursussen en lessen die de beoefening van een sport als doel hebben.

8. Zelfstandig werkende docenten

De zelfstandig werkende docent die door een onderwijsinstelling is aangetrokken om beroepsonderwijs te verzorgen voor die instelling is hiervoor alleen vrijgesteld van btw als hij is ingeschreven in het RKBO.



De zelfstandig werkende docent die aan een onderwijsinstelling onderwijs verzorgt als is bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 1^e, van de wet, is daarvoor vrijgesteld van btw. In dat geval is artikel 8, eerste lid, onderdeel b, van het uitvoeringsbesluit van toepassing. In die situatie geldt dus niet de voorwaarde dat de docent moet zijn ingeschreven in het RKBO. Het hiervoor vermelde geldt ook als de zelfstandig werkende docent vanuit een persoonlijke BV zijn onderwijs verzorgt.

9. Taalonderwijs

Niet specifiek op een bepaalde beroepsuitoefening gericht taalonderwijs (algemeen vormend onderwijs)

Taalonderwijs is als algemeen vormend, van btw vrijgesteld, onderwijs aan te merken als het niet specifiek is gericht op een bepaalde beroepsuitoefening.

Voorbeelden van taalonderwijs als algemeen vormend onderwijs zijn:

- taalonderwijs dat is gericht op het bijbrengen van basistaalvaardigheid in het Nederlands (niveau eind basisonderwijs) aan on- of laaggeletterden om zo de participatie van personen in het maatschappelijk leven en op de arbeidsmarkt te bevorderen;
- taalonderwijs dat wordt verzorgd in het kader van zogenoemde inburgeringscursussen en cursussen voor naturalisatie. Dit onderwijs is gericht op nieuwkomers in Nederland en heeft tot doel de cursisten een basistaalvaardigheid mee te geven zodat zij in de Nederlandse maatschappij – onder meer op de arbeidsmarkt – kunnen functioneren.

Taalonderwijs dat rechtstreeks verband houdt met een vak of beroep

Taalonderwijs dat specifiek is gericht op een bepaalde beroepsuitoefening is aan te merken als een beroepsopleiding als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van het uitvoeringsbesluit. Voor een btw-vrijstelling is inschrijving in het RKBO vereist.

Bij taalonderwijs als beroepsopleiding gaat het om onderwijs dat specifiek is afgestemd op de uitoefening van een vak of beroep waarbij kennis wordt verworven die nodig is voor die beroepsuitoefening. Daarbij is het niveau van de desbetreffende beroepsopleiding niet van belang.

Een voorbeeld van taalonderwijs dat specifiek is gericht op een bepaalde beroepsuitoefening: een in Nederland gevestigde onderneming neemt een buitenlandse taxateur aan (expat). Deze taxateur spreekt en schrijft geen Nederlands. Hij moet binnen bepaalde tijd een taxatierapport in het Nederlands kunnen schrijven. Het taalonderwijs dat erop is gericht om de taxateur de voor zijn beroepsuitoefening benodigde taalvaardigheid te verschaffen, is aan te merken als een beroepsopleiding.

10. Onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar

10.1 Reikwijdte vrijstelling

De vrijstelling voor onderwijs in dans ziet op onderwijs in alle dansvormen. Het gaat bijvoorbeeld om jazzdans, kinderdans (algemeen dansante vorming), klassieke dans, moderne dans, show- en musicaldans, tapdans, dansexpressie en internationale dans. Onderwijs in aerobic valt niet onder deze vrijstelling.

De vrijstelling voor onderwijs in drama heeft betrekking op onderwijs in de vorm van toneel- en theaterlessen.

De vrijstelling voor onderwijs in beeldende vorming ziet op het onderwijs in tekenen, handenarbeid, textiele werkvormen en audiovisuele vormgeving.

10.2 Peildatum voor leeftijdsgrens van 21 jaar

Het moment waarop de cursus begint geldt als peildatum voor het beoordelen van de leeftijd van de cursist. Als de cursist tijdens de cursus 21 jaar wordt, blijft de onderwijsvrijstelling gelden onder voorwaarde dat de cursus maximaal een jaar duurt. Als de cursus langer dan een jaar duurt, kan deze regeling ook worden toegepast onder voorwaarde dat de cursus is onderverdeeld in lesperiodes die niet langer zijn dan een jaar. De onderwijsvrijstelling is niet meer van toepassing na de lesperiode waarin de cursist 21 jaar is geworden.

11. Naschoolse lesprogramma's

De onderwijsvrijstelling heeft geen betrekking op facultatief aangeboden naschoolse lesprogramma's



die geen onderdeel vormen van het reguliere onderwijsprogramma. Dat geldt ook als de onderwijsinstelling die naschoolse lesprogramma's aanbeveelt en de lessen plaatsvinden in de lokalen van die instelling.

12. Goedkeuringen

In dit onderdeel keur ik met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) voor bepaalde diensten goed dat de onderwijsvrijstelling van toepassing is. Ondernemers kunnen de goedkeuring alleen toepassen als voor deze diensten wordt afgezien van het recht op aftrek van voorbelasting. De in artikel 15 van de wet en de artikelen 11 tot en met 14 van de uitvoeringsbeschikking opgenomen herzieningsbepalingen zijn op deze ondernemers van overeenkomstige toepassing.

12.1 Goedkeuring

Het onderwijs in circustechnieken bevat elementen die nauw samenhangen met dans, drama en beeldende vorming of die daarvan zijn afgeleid. Voor onderwijs in dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 geldt een vrijstelling (zie onderdeel 10 van dit besluit).

Goedkeuring

Onderwijs in circustechnieken dat wordt gegeven aan personen jonger dan 21 jaar kan onder de onderwijsvrijstelling worden gebracht. Daarbij gelden de volgende voorwaarden:

1. Het moet hierbij gaan om lessen in acrobatiek, jongleren, springen, trapeze, draadlopen, eenwiel-fietsen, clownstechnieken enz. Dit onderwijs bestaat uit een technisch gedeelte (circustechnieken) en een artistiek gedeelte (circusact).
2. Toepassing van de vrijstelling houdt in dat degene die het onderwijs verzorgt, afziet van het recht op aftrek van voorbelasting als ware deze diensten vrijgesteld van btw-heffing.

12.2 Huiswerk- en/of studiebegeleiding

Voor de btw-heffing moet onderscheid worden gemaakt tussen vakinhoudelijke begeleiding en niet-vakinhoudelijke begeleiding. De vakinhoudelijke begeleiding is (verplicht) vrijgesteld als de begeleiding plaatsvindt in het kader van het vrijgestelde onderwijs (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2^e, van de wet in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van het uitvoeringsbesluit). De niet-vakinhoudelijke begeleiding (toezicht houden, bijbrengen van het gewenste studieritme, aanleren studiediscipline en dergelijke) is niet aan te merken als onderwijs als is bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, 2^e, van de wet in samenhang met artikel 8, eerste lid, onderdeel d, van het besluit¹⁰. In de praktijk is het niet eenvoudig een scheiding aan te brengen tussen de niet-vakinhoudelijke begeleiding en de vakinhoudelijke begeleiding. Daarom keur ik uit praktische overwegingen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat niet-vakinhoudelijke huiswerk- of studiebegeleiding is vrijgesteld van btw-heffing.

12.3 Remedial teaching

Remedial teaching heeft vooral ten doel leerachterstanden en leerproblemen bij leerlingen in het basis- en voortgezet onderwijs te behandelen. Het gaat hier bijvoorbeeld om leerachterstanden en leerproblemen die optreden als gevolg van bijvoorbeeld dyslexie, ADHD of motorische stoornissen. Via remedial teaching leren de leerlingen een manier om met de in het onderwijs aangeboden lesstof om te gaan. Remedial teachers zijn zowel op zelfstandige basis als in loondienst werkzaam bij scholen, schoolbegeleidingsdiensten en samenwerkingsverbanden van scholen. Als scholen, schoolbegeleidingsdiensten of samenwerkingsverbanden van scholen remedial teaching verstrekken, loopt deze prestatie mee met de vrijstelling die geldt voor die instellingen (artikel 11, eerste lid, onderdelen f, o of u van de wet).

Goedkeuring

Om verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen, keur ik goed dat remedial teaching die wordt verzorgd door op zelfstandige basis werkzame ondernemers is vrijgesteld van btw-heffing.

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat de remedial teaching wordt verstrekt in directe

¹⁰ Zie Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 24 februari 1989, nr. 155/1987.



samenhang met het basis- en voortgezet onderwijs. Dat betekent dat bij de remedial teaching die stof wordt gerepeteerd die op de school/in de klas wordt gedoceerd. In alle andere gevallen is remedial teaching belast.

12.4 Sportcursussen

De georganiseerde sportwereld, dat wil zeggen de in verenigingsverband georganiseerde takken van sport, verzorgt sportcursussen voor de binnen de sportwereld werkzame vrijwilligers en (semi-) professionals. Deze cursussen bestaan uit sporttechnische en niet-sporttechnische cursussen. Sporttechnische cursussen hebben ten doel trainers, coaches, leraren of instructeurs kennis en vaardigheden bij te brengen met betrekking tot het les geven en leiding geven aan sportbeoefenaren. Niet-sporttechnische cursussen zijn gericht op het bijbrengen van kennis en vaardigheden voor de overige functies die verband houden met sportbeoefening. Te denken valt aan de functie van scheidsrechter, jurylid, materiaalbeheerder en bestuurslid van een sportvereniging. Daarnaast komen ook cursussen met een meer algemeen karakter voor. Het gaat dan bijvoorbeeld om managements-, marketing- en sponsoringcursussen. Als de sportcursussen (zowel de technische als de niet-technische) worden verzorgd voor binnen de sportwereld werkzame professionals zijn het beroepsopleidingen en is de vrijstelling van toepassing als de instelling die het onderwijs verzorgt, is ingeschreven in het RKBO.

Goedkeuring

Op grond van praktische overwegingen keur ik goed dat cursussen met een algemeen karakter zoals management-, marketing- en sponsoringcursussen, die worden verzorgd voor binnen de georganiseerde sportwereld werkzame vrijwilligers en semi-professionals, zijn vrijgesteld van btw.

12.5 (Beroeps)praktijkopleidingen voor eigen personeel van de ondernemer en van samenwerkingsvormen van ondernemers

12.5.1 Opleiding eigen personeel

Ondernemers of samenwerkingsvormen van ondernemers verzorgen praktijkopleidingen voor de bij hen in dienst zijnde werknemers.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat het door ondernemers – dit kunnen zijn individuele ondernemers of samenwerkingsvormen van ondernemers in het kader van de beroepspraktijkvorming – ten behoeve van hun personeel verzorgde praktijkonderwijs niet leidt tot een btw-heffing over de eventueel daarvoor ontvangen bedragen.

Hierbij geldt dat de op de praktijkopleidingen betrekking hebbende voorbelasting uitsluitend voor aftrek in aanmerking komt voor zover de overige door de ondernemer verrichte prestaties tot aftrek van voorbelasting leiden. Deze faciliteit is gegeven vanwege het typisch interne karakter van de praktijkopleiding en vanwege het bedrijfs(tak)belang van de werkgever dat door het verstrekken van onderwijs is gediend. Als sprake is van een samenwerkingsvorm waarin naast ondernemers ook werknemersorganisaties zijn vertegenwoordigd, staat dat op zichzelf niet in de weg aan de toepassing van de faciliteit.

De faciliteit geldt niet als de praktijkopleidingen worden verzorgd door instellingen die uitsluitend optreden als financier van het binnen een bepaalde bedrijfstak/branche verzorgde praktijkonderwijs.

12.5.2 Praktijkopleiding langdurig werklozen

Ondernemers stellen langdurig werklozen in de gelegenheid om een praktijkopleiding te volgen en nemen hen, als de opleiding met goed gevolg is voltooid, in dienst. Tijdens de opleiding bestaat er nog geen loondienstverhouding met de ondernemer maar bij de aanvang van de opleiding wordt wel een arbeidscontract gesloten dat in werking treedt na voltooiing van de opleiding. De hiervoor in onderdeel 12.5.1 bedoelde faciliteit mag op overeenkomstige wijze worden toegepast op de opleiding van langdurig werklozen, mits is voldaan aan de volgende voorwaarden:

- de sollicitatieprocedure bij de ondernemer die de werkloze opleidt, is voor de aanvang van de opleiding voltooid en moet hebben geresulteerd in een arbeidscontract;
- het gesloten arbeidscontract, dat pas na voltooiing van de opleiding in werking treedt, bevat geen voor de bedrijfstak ongebruikelijke beperkingen;
- de werkloze handelt tijdens de opleiding naar cliënten toe alleen in opdracht, dat wil zeggen voor rekening en risico, van de ondernemer;



- overigens is voldaan aan de in onderdeel 12.5.1 opgenomen voorwaarden.

12.5.3 Samenwerkingsvormen van ondernemers

De hiervoor in onderdeel 12.5.1 gebruikte terminologie 'samenwerkingsvormen van ondernemers' heeft in het bijzonder betrekking op samenwerkingsverbanden van ondernemers die mede invulling geven aan de beroepspraktijkvorming binnen het beroepsonderwijs.

Beroepsopleidingen combineren leren op school met leren en werken in de praktijk (de beroepspraktijkvorming). Het theoretische deel van een beroepsopleiding wordt verzorgd door reguliere onderwijsinstellingen (zoals een VMBO, een ROC of een HBO). Binnen de beroepsopleidingen zijn er verschillende varianten waarin in meer of mindere mate in de praktijk wordt gewerkt. De beroepspraktijkvorming wordt verzorgd door individuele ondernemers en/of samenwerkingsverbanden van ondernemers. Er zijn varianten waar de beroepspraktijkvorming veruit het belangrijkste deel van de opleiding vormt (zo'n vier dagen per week), bijvoorbeeld de beroepsbegeleidende leerweg (BBL). De leerling heeft een arbeidsovereenkomst met de ondernemer of het samenwerkingsverband van ondernemers waar de beroepspraktijkvorming wordt genoten. Die arbeidsovereenkomst vormt een onlosmakelijk deel van de in het kader van artikel 7.2.9 van de Wet Educatie en Beroepsonderwijs af te sluiten praktijkovereenkomst tussen een onderwijsinstelling (de individuele werkgever of het samenwerkingsverband van ondernemers) en de werknemer. Tijdens het volgen van het beroepsonderwijs is een dergelijke leerling/werknemer dus in loondienst van een ondernemer of een samenwerkingsverband van ondernemers.

In de praktijk komt het voor dat de leerlingen/werknemers in dienst zijn bij de samenwerkingsverbanden van ondernemers. Deze samenwerkingsverbanden lenen de werknemers uit aan de individuele ondernemers (leerbedrijven) die hiervoor een vergoeding betalen aan het samenwerkingsverband. Over deze vergoeding is het samenwerkingsverband omzetbelasting verschuldigd.

De samenwerkingsverbanden verrichten verder activiteiten ten aanzien van de beroepspraktijkvorming die, wanneer de samenwerkingsverbanden niet bestonden, verricht zouden worden door de individuele ondernemer. Deze activiteiten bestaan onder meer uit het geven van praktijkonderwijs, het werven van de leerlingen/werknemers, het in dienst nemen van de werknemers bij het samenwerkingsverband, het matchen van bedrijven/leermeesters en werknemers/leerlingen, het afnemen van praktijktoetsen en het zelf optreden als leerbedrijf als er geen geschikt leerbedrijf is.

De samenwerkingsverbanden geven samen met verschillende individuele ondernemers feitelijk vorm aan de praktische invulling van het beroepsonderwijs c.q. de beroepspraktijkvorming. Voor zover de samenwerkingsverbanden van ondernemers zijn gericht op de praktische invulling van de beroepspraktijkvorming en ze overigens aan de in de onderdelen 12.5.1 en 12.5.2 genoemde voorwaarden voldoen, kunnen de in die paragrafen bedoelde faciliteiten worden toegepast.

13. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 14 augustus 1991, nr. VB91/1893. Dit besluit is deels achterhaald en voor een ander deel in geactualiseerde vorm opgenomen in het besluit van 21 december 2012, BLKB2012/1962M
- het besluit van 6 november 2006, nr. CPP2006/2506M
- het besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/6734M
- het besluit van 26 juli 2004, nr. CPP2004/353M

Opgemerkt zij dat het besluit van 25 februari 1980, nr. 079-270 (in welk besluit was voorzien in een btw-vrijstelling voor alle taalonderwijs) is ingetrokken bij besluit van 6 januari 1993, WV 92/679.

14. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 30 juli 2014

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
T.W.M. Poolen
Lid van het managementteam Belastingdienst*