

## Masterscriptie

# Subsidies in de BTW

*Een onderzoek naar de invloed van het genieten van subsidies  
op het recht op aftrek van voorbelasting*

**Naam** : W.B Bouwman

**Studentnummer** : 311846

**Begeleider** : prof.dr. R.N.G.  
van der Paardt

**Plaats** : Rotterdam

**Datum** : Augustus 2014

## **Voorwoord**

Voor u ligt mijn masterscriptie over de behandeling van subsidies in de BTW. Dit onderzoek vormt het sluitstuk van de masteropleiding Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Gedurende bijna driekwart jaar heb ik mij verdiept in de plek die subsidies innemen binnen het bestek van de omzetbelasting. Een onderwerp waar ik op voorhand betrekkelijk weinig van af wist en dat gedurende de studie redelijk onderbelicht is gebleven. Naar ik meen niet vanwege het ontbreken van relevantie, maar eerder vanwege het feit dat om hier iets zinnigs over te kunnen zeggen, men zich eerst door een woud van Europese én nationale jurisprudentie, wet- en regelgeving en fiscale literatuur moet zien te worstelen, waarbij de bomen het zicht op het bos dreigen te ontnemen. Ik heb dit bos getrotseerd en mijn reisverslag gebundeld in de scriptie die voor u ligt.

Op deze plaats wil ik graag de heer Van der Paardt bedanken die ondanks zijn drukke agenda, tijd heeft vrijgemaakt om mij tijdens het schrijven van deze scriptie te voorzien van commentaren en adviezen. Daarnaast wil ik mijn ouders bedanken die mij door dik en dun hebben gesteund gedurende mijn gehele studietijd. Bijzondere dank gaat ook uit naar mijn vriendin Marjolein, voor haar niet aflatende zorg en steun en haar tomeloze geduld gedurende het schrijfproces.

Benny Bouwman

Zoetermeer, augustus 2014.

## Inhoudsopgave

	<b>Blz.</b>
<b>Voorwoord</b>	
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding</b>	
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling	7
1.3 Verantwoording opzet	7
<b>Hoofdstuk 2: Subsidies in algemene zin</b>	
2.1 Inleiding	10
2.2 Het subsidiebegrip en de ratio achter het verstrekken van subsidies	10
2.3 Het subsidiebegrip ontleed	12
2.3.1 Een aanspraak op financiële middelen	12
2.3.2 Door een bestuursorgaan verstrekt	13
2.3.3 Met het oog op bepaalde activiteiten van de ontvanger	14
2.3.3 Anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten	15
2.4 Soorten subsidies	16
2.4.1 Exploitatiesubsidie	16
2.4.2 Budgetsubsidie	17
2.4.3 Prijssubsidie	17
2.4.4 Verbruikssubsidie	17
2.5 Conclusie	18
<b>Hoofdstuk 3: De reikwijdte van de belastingplicht voor de BTW</b>	
3.1 Inleiding	19
3.2 Belastingplicht in de BTW-richtlijn en de Wet OB	19
3.3 Een ieder	20
3.4 Zelfstandig	21
3.5 Economische activiteiten	21
3.5.1 Vergoeding	22
3.5.2 Rechtstreeks verband	24
3.5.3 Duurzaamheid	26
3.6 Niet- economische activiteiten	27
3.6.1 Prestaties om niet of tegen een symbolische vergoeding	27
3.6.2 Andere niet- economische activiteiten	29

3.7 Vrijgestelde prestaties	30
3.8 Conclusie	31
<b>Hoofdstuk 4: Belastbaarheid van subsidies in de BTW</b>	
4.1 Inleiding	33
4.2 Belastbare subsidies	33
4.2.1 Rechtstreeks verband	34
4.2.1.1 Prijssubsidie	35
4.2.2 Het verbruikscriterium	39
4.2.3 Uitwerking verbruikscriterium	42
4.2.3.1 Verbruik door een derde	43
4.2.3.2 Verbruik door de subsidieverstrekker	43
4.2.3.3 Verbruik door de subsidieontvanger	46
4.3 Onbelastbare subsidies	47
4.3.1 Exploitatiesubsidie	47
4.3.2 Budgetsubsidie	49
4.4 Conclusie	50
<b>Hoofdstuk 5: Het recht op aftrek van voorbelasting</b>	
5.1 Inleiding	53
5.2 kostensoorten in de BTW	53
5.2.1 Directe kosten	54
5.2.2 Algemene kosten	54
5.3 Het recht op aftrek van voorbelasting bij belaste en vrijgestelde prestaties	55
5.3.1 Pro-rata aftrek van voorbelasting	57
5.4 Het recht op aftrek van voorbelasting bij economische en niet-economische prestaties	59
5.4.1 Europese visie	59
5.4.2 Nederlandse visie	60
5.4.3 Pre pro rata aftrek van voorbelasting	63
5.4.4 Methoden voor de berekening van de pre-pro rata	65
5.4.4.1 Omzetformule	66
5.4.4.2 Investeringsformule	66
5.4.4.3 Werkelijkgebruikformule	67
5.5 Conclusie	68

## **Hoofdstuk 6: Aftrek van voorbelasting in verband met subsidies**

6.1 Inleiding	71
6.2 Subsidies en de aftrek van voorbelasting in de jurisprudentie	71
6.2.1 Jurisprudentie van het Europese Hof	71
6.2.2 Nederlandse jurisprudentie	75
6.3 De invloed van subsidies op het recht op aftrek van voorbelasting	77
6.3.1 Aftrek in verband met belastbare subsidies	78
6.3.1.1 Een volledig belastingplichtige ontvangt een belastbare subsidie	78
6.3.1.2 Een gemengd belastingplichtige ontvangt een belastbare subsidie	79
6.3.1.3 Een gedeeltelijk belastingplichtige ontvangt een belastbare subsidie	79
6.3.2 Aftrek in verband met onbelastbare subsidies	80
6.3.2.1 Een volledig belastingplichtige ontvangt een onbelastbare subsidie	80
6.3.2.2 Een gemengd belastingplichtige ontvangt een onbelastbare subsidie	81
6.3.2.3 Een gedeeltelijke belastingplichtige ontvangt een onbelastbare subsidie	82
6.4 Onbelastbare subsidies en het berekenen van de pre pro rata	85
6.4.1 Omzet	88
6.4.2 Werkelijk gebruik	89
6.4.3 Investerings	90
6.5 Conclusie	92

## **Hoofdstuk 7: Conclusie**

7.1 Wanneer zijn subsidies onderworpen aan de heffing van BTW?	96
7.2 Hoe beïnvloedt de ontvangst van een subsidie het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige?	98
7.3 Slotopmerkingen	103

<b>Literatuurlijst</b>	<b>104</b>
------------------------	------------

## Hoofdstuk 1: Inleiding

### 1.1 Aanleiding

Regelmatig wordt de omzetbelastingpraktijk geconfronteerd met het fenomeen ‘subsidies’. Subsidie is een verzamelnaam voor het op uiterst diverse wijzen verstrekken van geldmiddelen teneinde bepaalde (beleids)doelstellingen (beter) te kunnen verwezenlijken.<sup>1</sup> Ondernemers doen vaak een beroep op subsidieregelingen om bepaalde niet kostendekkende activiteiten te kunnen bekostigen, of om goederen of diensten tegen een lagere prijs aan te kunnen bieden aan hun afnemers. Er bestaan vele soorten subsidies en in allerlei modaliteiten. Wanneer inkomsten onder de noemer subsidie worden ontvangen, ontstaan interessante vragen met betrekking tot de heffing van omzetbelasting, ook wel de belasting over de toegevoegde waarde (BTW) genoemd.<sup>2</sup>

Allereerst rijst de vraag of door een belastingplichtige ontvangen subsidiegelden onderworpen zijn aan de heffing van omzetbelasting. Het onderbuik gevoel zegt wellicht dat subsidies niet belast zouden moeten zijn met BTW, omdat zij vaak vanuit ideële motieven worden verstrekt. Vanuit BTW-optiek is echter doorslaggevend of de subsidieverstrekking als vergoeding voor door de subsidieontvanger verleende prestaties kan worden gezien. Is zulks het geval, dan is sprake van een belastbare subsidie. Het is de verscheidenheid aan subsidiesoorten die maakt dat deze vraag vaak lastig te beantwoorden is. In de nationale en Europese jurisprudentie is deze kwestie dan ook verscheidene malen onderwerp van discussie geweest. Ondanks deze stroom aan jurisprudentie blijkt dat de BTW-kwalificatie van subsidies in sommige situaties een lastige aangelegenheid kan zijn. De door het Hof van Justitie van de Europese Unie<sup>3</sup> ingezette lijn dat sprake moet zijn van verbruik van de gesubsidieerde prestaties door de subsidieverstrekker of een identificeerbare andere derde om tot belastbaarheid te kunnen concluderen, geeft wel een richting aan, maar is in mijn optiek vaak lastig in te vullen.<sup>4</sup>

Naast de discussie rondom de belastbaarheid van subsidieontvangsten wordt sinds jaar en dag geworsteld met de vraag of de ontvangst van subsidie het recht op aftrek van voorbelasting beïnvloedt. Met voorbelasting wordt bedoeld de BTW die belastingplichtigen door andere ondernemers in rekening gebracht krijgen ter zake van aan hen verrichte leveringen of verleende diensten. Deze problematiek moet met name gezien worden in het licht van de directe- of indirecte toerekening van voorbelasting aan handelingen die buiten het bereik van de omzetbelasting vallen, de niet-economische activiteiten. Wanneer in het kader van dergelijke activiteiten een onbelastbare subsidie wordt ontvangen, komt de vraag op of en in hoeverre dat het recht op aftrek van voorbelasting van de

---

<sup>1</sup> Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 31.12.5 Begrip subsidie bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 4

<sup>2</sup> In dit onderzoek worden de benamingen BTW en omzetbelasting door elkaar heen gebruikt.

<sup>3</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie (voor 1 december 2009: Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen).

Hierna aangeduid als: HvJ EU en Europese Hof

<sup>4</sup> Dit ‘verbruikscriterium’ heeft het HvJ EU geïntroduceerd in het arrest HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32 en verder uitgewerkt in het arrest HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landbodem Agradienste), V-N 1998/5.

gesubsidieerde belastingplichtige beïnvloedt. Die vraag stellen is echter eenvoudiger dan hem beantwoorden. In beginsel bestaat slechts recht op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en diensten door een belastingplichtige worden gebruikt voor belaste economische activiteiten. Wanneer een belastingplichtige kosten maakt die niet volledig zijn toe te rekenen aan diens economische activiteiten, maar tevens betrekking hebben op de niet-economische activiteiten worden we geconfronteerd met een probleem waarvoor in de Europese en nationale wetgeving geen oplossing is voorzien. Om het aftrekrecht te bepalen, dient in die gevallen een splitsing van de voorbelasting te worden aangebracht tussen de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben. We verzanden dan in de met mist omhulde problematiek van de pre pro rata.<sup>5</sup> Een tamelijk heet hangijzer binnen BTW-land waarover nog veel onduidelijkheid bestaat. Vragen als hoe dit pre pro rata aftrekrecht dient te worden vastgesteld en welke invloed de ontvangst van een onbelastbare subsidie hierop heeft, doemen dan op.

De problematiek omtrent de BTW-behandeling van subsidies is dus tweeledig. Enerzijds speelt de vraag in hoeverre subsidies onderworpen zijn aan de heffing van BTW. Anderzijds is onduidelijk of en in hoeverre de ontvangst van een subsidie van invloed is op het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige. Deze twee vraagstukken staan centraal in dit onderzoek.

## **1.2 Probleemstelling**

Voorgaande heeft geresulteerd in de volgende probleemstelling:

*“Wanneer zijn subsidies onderworpen aan de heffing van BTW en hoe beïnvloedt de ontvangst van een subsidie het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige?”*

Deze probleemstelling moet zo worden opgevat dat ik op basis van de communautaire en de nationale wet- en regelgeving op het gebied van de BTW, de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie en de Nederlandse rechtspraak, alsmede de relevante literatuur die ter zake is verschenen, onderzoek doe naar de belastbaarheid van subsidies binnen het bestek van de BTW en de invloed die het genieten van subsidie kan hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige. Ik richt me daarbij uitsluitend op de presterende belastingplichtige die subsidie ontvangt. De afnemer van gesubsidieerde prestaties blijft in dit onderzoek derhalve buiten beschouwing.

## **1.3 Verantwoording opzet**

In een vijftal hoofdstukken zal ik toewerken naar de beantwoording van de geschetste probleemstelling. Alvorens in te gaan op de omzetbelastingaspecten van subsidies is het van belang

---

<sup>5</sup> Deze toerekeningsproblematiek is voor het eerst aan de orde geweest in het arrest HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20.

voor dit onderzoek om de inhoud en grenzen van het subsidiebegrip vast te stellen. Daartoe zal in hoofdstuk 2 allereerst aandacht besteed worden aan de invulling van het subsidiebegrip. Daarbij zal de wettelijke definitie van het begrip subsidie, zoals opgenomen in de Algemene wet bestuursrecht, als uitgangspunt worden genomen. Bovendien zullen in dit hoofdstuk de afzonderlijke subsidiesoorten die voor dit onderzoek onderscheiden kunnen worden, worden beschreven.

Het begrip ‘belastingplichtige’ zoals terug te vinden in de Europese BTW-richtlijn en het begrip ‘ondernemer’ waarover de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968 spreekt, vormen het startpunt van de BTW-heffing. De heffing van BTW kan alleen aan de orde komen indien een activiteit door een belastingplichtige wordt verricht. Om een antwoord te kunnen geven op de vraag wanneer een subsidie onderworpen is aan de heffing van BTW, wordt daarom in hoofdstuk 3 eerst uitvoerig stil gestaan bij de reikwijdte van de belastingplicht voor de BTW. Bijzondere aandacht zal daarbij uitgaan naar het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten. Hierbij zal de nodige jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie, die in dit kader is geweest, de revue passeren.

In hoofdstuk 4 wordt beschreven of, en zo ja wanneer, een activiteit die (mede) door een subsidie wordt gefinancierd al dan niet als economische activiteit moet worden aangemerkt, of anders gezegd of sprake is van een belastbare- of onbelastbare subsidie voor de BTW. In dit hoofdstuk zullen de toetsstenen waarmee kan worden bepaald of een subsidie binnen of buiten de reikwijdte van de BTW valt, worden besproken. Vervolgens zullen deze toetsstenen worden toegepast op de onderscheidenlijke subsidievormen.

Na de BTW-kwalificatie van de verschillende subsidievormen te hebben vastgesteld, dient voor de beantwoording van de probleemstelling bepaald te worden of en in hoeverre het ontvangen van een subsidie het aftrekrecht beïnvloedt. Daartoe zal in hoofdstuk 5 eerst stil worden gestaan bij de kern van de systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting. In dit hoofdstuk zal eerst aandacht worden geschonken aan de verschillende kostensoorten die onderscheiden kunnen worden voor de BTW. Vervolgens zullen deze kostensoorten worden gerelateerd aan het recht op aftrek van voorbelasting. Duidelijk zal worden hoe er met dit aftrekrecht omgegaan dient te worden indien een belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde activiteiten verricht en met name ook wanneer een belastingplichtige deels niet-economische activiteiten verricht.

In hoofdstuk 6 dring ik door tot de kern van het probleem. In dit hoofdstuk worden subsidies gekoppeld aan het recht op aftrek van voorbelasting, met als doel te bepalen of en in hoeverre het ontvangen van een subsidie invloed heeft op het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige. Allereerst zal worden gezien hoe in de Europese en nationale jurisprudentie wordt



omgegaan met de ontvangst van subsidies in relatie tot het aftrekrecht. Vervolgens zal een stapsgewijze analyse plaatsvinden van de invloed die het ontvangen van een subsidie kan hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige in verschillende situaties. Tot slot zullen de bevindingen uit de voorgaande hoofdstukken in de conclusie worden samengevat.

## Hoofdstuk 2: Subsidies in algemene zin

### 2.1 Inleiding

Er gaat in Nederland veel geld om in de subsidiepraktijk. Geschat wordt dat het daarbij gaat om enkele miljarden euro's per jaar. Een exact beeld is lastig te verkrijgen doordat subsidie kan worden verleend door allerlei uiteenlopende bestuursorganen.<sup>6</sup> Subsidie is een van de belangrijkste financiële beleidsinstrumenten die de overheid tot zijn beschikking heeft om bepaalde doelstellingen te verwezenlijken. Zowel regionale, nationale als Europese overheden zetten het subsidie-instrument dan ook veelvuldig in op allerlei verschillende terreinen. De Nederlandse rijksbegroting voor 2012 telde omstreeks 275 subsidieregelingen en 300 incidentele subsidies. Het aantal ontvangers loopt per regeling sterk uiteen van slechts enkele tot vele duizenden gesubsidieerden.<sup>7</sup> Het begrip subsidie staat niet voor één bepaald feit met telkens exact dezelfde inhoud en betekenis. In wezen is sprake van een paraplubegrip dat ziet op diverse geldstromen die vanuit de collectieve kassen vloeien. Alvorens ik in ga op de omzetbelastingaspecten van subsidies, is het van belang voor dit onderzoek om de inhoud en grenzen van het subsidiebegriff vast te stellen. Daartoe zal ik in dit hoofdstuk allereerst kort aandacht besteden aan de invulling van het subsidiebegriff en de reden achter het verstrekken van subsidies. Vervolgens wordt in paragraaf 2.3 de wettelijke definitie van het begrip subsidie, zoals opgenomen in de Algemene wet bestuursrecht<sup>8</sup>, onder de loep genomen. Tot slot zal ik ingaan op de afzonderlijke subsidiesoorten die voor dit onderzoek onderscheiden kunnen worden.

### 2.2 Het subsidiebegriff en de ratio achter het verstrekken van subsidies

Het Nederlandse woord subsidie vindt zijn oorsprong in het Latijn, waar het afstamt van het woord subsidium, dat zoveel betekent als reserve, hulpmiddel of bijstand. De herkomst ten spijt - het Latijnse woord subsidium is onzijdig - wordt voornamelijk van 'de' subsidie in plaats van 'het' subsidie gesproken. In dit onderzoek spreek ik dan ook van 'de' subsidie.<sup>9</sup>

In het alledaagse spraakgebruik worden subsidies vaak aangeduid als tegemoetkoming of ondersteuning van de overheid. De Van Dale hanteert een ruime omschrijving van het woord subsidie, namelijk: "*ondersteuning, tegemoetkoming, toelage in geld om iemand tot iets in staat te stellen, om een instelling in stand te houden enz.*"; "*bepaalde financiële steun van de overheid aan particuliere activiteiten*"; "*steun aan producenten van goederen om hen in staat te stellen die beneden kostprijs te verkopen.*"<sup>10</sup> In andere woorden behelst een subsidie het verstrekken van gelden, door overheidsinstellingen, aan ondernemers of particulieren. Het gaat dan telkens om directe overheidsuitgaven die ten laste van de overheidsbegroting komen. Subsidies hebben dus betrekking op

---

6 H. Pennarts, *Subsidierecht. Handleiding voor de praktijk*, Den Haag: SDU 2006, p. 1.

7 R.J.M. Creusen en C.J.J.M. Stoop, *Jaarboek overheidsfinanciën 2012* - hoofdstuk 6: Uitvoering van subsidies, p. 138.

8 Hierna ook: Awb

9 K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006, p.14.

10 Van Dale, *Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse taal*, 2005.

de *uitgavenzijde* van het overheidsbudget. Subsidies verschillen daarin wezenlijk van fiscale faciliteiten in de vorm van vrijstellingen of belastingverminderingen, die hun weerslag hebben op de *overheidsinkomsten*.<sup>11</sup>

De verschillende overheden zoals het Rijk, de provincies, de waterschappen en de gemeenten maken veelvuldig gebruik van het subsidie-instrument. Geld blijkt een goede stimulans te zijn om instellingen en organisaties te bewegen om activiteiten te ontplooiën die in lijn liggen met de beleidsdoelstellingen van de overheid. Er is daarbij vrijwel altijd sprake van een wederkerig belang. Niet alleen de desbetreffende overheid streeft haar doelen na, maar de subsidieontvanger is tevens gebaat bij de verkregen financiële middelen. Zo snijdt het mes in feite aan twee kanten.<sup>12</sup> Subsidies worden vanuit diverse overwegingen en onder velerlei benamingen verstrekt. De redenen voor het verstrekken van een specifieke subsidie kunnen heel divers zijn. Doorgaans worden subsidies verstrekt te bevordering van bepaalde activiteiten, of juist om een financiële prikkel af te geven om bepaalde activiteiten af te bouwen of na te laten. Daarnaast kunnen zij worden ingezet om de prijs die afnemers voor een prestatie moeten betalen te beperken. De verschillende verschijningsvormen van subsidies worden verderop in dit hoofdstuk nader in beschouwing genomen.

Hoewel het fenomeen subsidiëring al sinds oudsher bestaat, is pas sinds 1 januari 1998 een algemene wettelijke regeling van kracht die van toepassing is op allerlei vormen van subsidiëring, namelijk titel 4.2 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Deze titel, veelal aangeduid als ‘de Subsidietitel’, bevat algemene regels inzake de verstrekking van subsidies.<sup>13</sup> Uit de Memorie van Toelichting bij titel 4.2 van de Awb blijkt dat de wetgever zich bij de totstandkoming van de Subsidietitel heeft laten leiden door een drietal doelstellingen. Allereerst heeft hij beoogd een harmonisatie van uiteenlopende regelgeving te realiseren. Daarnaast is de Subsidietitel in het leven geroepen om tot een codificatie van het jurisprudentierecht te komen en de overheidsuitgaven te beheersen.<sup>14, 15</sup> In artikel 4:21, eerste lid van de Awb wordt het begrip subsidie als volgt gedefinieerd: “*de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.*”

Er is gekozen voor een definitie die enerzijds het subsidiebegrip voldoende afgrenst en anderzijds voldoende algemeen is om de diversiteit aan subsidies onder haar reikwijdte te kunnen scharen. Ik merk op dat in het eerste lid van artikel 4:21 een materiële definitie wordt gegeven van het begrip subsidie. Zodoende heeft deze definitiebepaling niet alleen betekenis binnen het bestek van deze wet, maar is deze ook daarbuiten van belang. Indien een financiële overheidsverstrekking inhoudelijk

---

11 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 4.

12 K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006, p.14.

13 H. Pennarts, *Subsidierecht. Handleiding voor de praktijk*, Den Haag: SDU 2006, p. 1.

14 Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr.3, p. 18 -20 MvT Subsidietitel, p. 18-20.

15 A.J. Bok, *Subsidies. Monografiën Awb*, Deventer: Kluwer 2002, p. 1.

voldoet aan de elementen van artikel 4:21, eerste lid Awb, is steeds sprake van een ‘subsidie’ in de zin van deze wet en is dus de Subsidietitel van toepassing.<sup>16</sup>

## **2.3 Het subsidiebegrip ontleed**

In het navolgende deel zal ik ingaan op de onderscheidenlijke elementen waaraan een financiële overheidsverstrekking moet voldoen, wil zij aangemerkt worden als een subsidie. Achtereenvolgens zal ik ingaan op:

- een aanspraak op financiële middelen;
- door een bestuursorgaan verstrekt;
- met het oog op bepaalde activiteiten van de ontvanger;
- anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.

### **2.3.1 Een aanspraak op financiële middelen**

Uit de zinsnede “*aanspraak op financiële middelen*” kan worden afgeleid dat de beslissing tot het verstrekken van een subsidie geen vrijblijvende toezegging is, maar een rechtens afdwingbare aanspraak op de betreffende financiële middelen sorteert. De gekozen terminologie impliceert dat niet alleen van een subsidie kan worden gesproken indien financiële middelen daadwerkelijk worden verstrekt. Reeds bij het besluit tot subsidieverlening wordt een juridische aanspraak op de subsidie verkregen.<sup>17, 18</sup>

De Awb merkt alleen het verstrekken van financiële middelen aan als subsidie. Hiermee wordt met name beoogd de zogenaamde subsidies in natura van het toepassingsbereik van de Subsidietitel uit te sluiten.<sup>19</sup> Het komt geregeld voor dat een bestuursorgaan het ontplooiën van maatschappelijk gewenste activiteiten stimuleert door goederen en/of diensten ‘om niet’ of beneden de marktprijs te leveren. In de Memorie van Toelichting bij de Subsidietitel worden niet kostendekkende toegangsprijzen voor musea, de gratis toegang tot gemeentelijke sportaccommodaties en het om niet ter beschikking stellen van een pand aan een vereniging of stichting als voorbeelden genoemd.<sup>20</sup> In economische zin kunnen deze, weliswaar niet in geld uitgekeerde, maar wel op geld waardeerbare verstrekkingen veelal gelijk gesteld worden met subsidies. Er is immers sprake van overheidsverstrekkingen met het oog op bepaalde activiteiten van de ontvanger. In onderhavige gevallen worden echter geen financiële middelen verstrekt, noch aanspraken daarop, zodat van een subsidie in de zin van de Awb geen sprake is.

---

16 A.J. Bok, *Subsidies. Monografiën Awb*, Deventer: Kluwer 2002, p. 13.

17 Bok, 2002, p. 14-15. (zie noot 16)

18 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 5.

19 Bok, 2002, p. 14. (zie noot 16)

20 MvT Subsidietitel, p. 18-20.

Wanneer subsidies worden verstrekt in de vorm van verlaagde tarieven of (gedeeltelijke) vrijstellingen van belastingen en sociale premies, dan wel door goederen of diensten aan te bieden beneden een marktconforme prijs, wordt ook wel gesproken van ‘versluisde subsidies’.<sup>21, 22</sup> Vanwege het feit dat dergelijke versluisde subsidies zich niet gemakkelijk laten toetsen aan subsidieregels,<sup>23</sup> worden zij binnen het subsidierecht veelal genegeerd. Binnen het bestek van de omzetbelasting kunnen deze versluisde subsidies echter wel van belang zijn, zodat deze in dit onderzoek tevens aan bod zullen komen.

### 2.3.2 Door een bestuursorgaan verstrekt

Artikel 4:21 Awb schaart onder subsidies alleen financiële aanspraken die door een bestuursorgaan zijn verstrekt. Het beschikbaar stellen van gelden dient steeds ten laste van de openbare middelen te geschieden, hetzij rechtstreeks door een tot openbaar lichaam behorend bestuursorgaan, hetzij indirect door een daartoe aangewezen andere instantie.<sup>24</sup> Het is slechts de overheid die subsidies verstrekt. Bijdragen die verstrekt worden door fondsen of particuliere instellingen vallen in beginsel dus buiten het subsidiebegrip. Echter, privaatrechtelijke instellingen kunnen onder omstandigheden ook als bestuursorgaan aangemerkt worden.

Voor de vraag wat moet worden verstaan onder een bestuursorgaan dient allereerst aansluiting gezocht te worden bij artikel 1:1 Awb. Krachtens artikel 1:1, eerste lid, sub a Awb worden “*organen van rechtspersonen die krachtens publiekrecht zijn ingesteld*” aangemerkt als bestuursorgaan.

Voorbeelden van krachtens publiekrecht ingestelde rechtspersonen zijn het Rijk, provincies, gemeenten en waterschappen. De organen van deze publiekrechtelijke rechtspersonen zijn bestuursorganen. In deze gevallen is het evident dat sprake is van een bestuursorgaan en zullen zich geen problemen voordoen in samenhang met de Subsidietitel.<sup>25, 26</sup> Het komt echter ook geregeld voor dat financiële middelen worden verstrekt door particuliere instellingen ter bevordering van activiteiten die zij wenselijk achten. Hoewel dergelijke particuliere initiatieven in het spraakgebruik vaak worden aangeduid als subsidiëring, vallen deze buiten de reikwijdte van het subsidiebegrip uit artikel 4:21, eerste lid van de Awb.<sup>27</sup> Desondanks is het begrip bestuursorgaan tamelijk breed doordat, naast publiekrechtelijke bestuursorganen ook “*andere personen of colleges met enig openbaar gezag bekleed*” krachtens artikel 1:1, eerste lid, sub b Awb, worden aangemerkt als bestuursorgaan. Onder deze bepaling vallen ook andere instanties dan de reguliere bestuursorganen. Deze instanties zijn veelal rechtspersonen uit het privaatrecht die een deel van de overheidstaak uitoefenen en in die zin met openbaar gezag zijn bekleed. Voor zover een privaatrechtelijke instelling belast is met het

---

21 Hirsch E.M.H. Ballin en J.H. van Kreveld, *Rechtstatelijke subsidieverhoudingen*, p. 109-121.

22 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 5.

23 Bijvoorbeeld de regels met betrekking tot het subsidieplafond en de subsidievaststelling.

24 Van der Paardt, 2000, p. 7. (zie noot 22)

25 A.J. Bok, *Subsidies. Monografiën Awb*, Deventer: Kluwer 2002, p. 15-16.

26 K. van der Heijden, *Subsidieverstreking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006, p.37.

27 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 7.

verlenen van subsidies ten laste van de openbare middelen, dient deze derhalve ook te worden beschouwd als bestuursorgaan, zodat de Subsidietitel hierop wel van toepassing is.

Subsidieverstrekking door bedoelde lichamen komt in de praktijk geregeld voor. De reden hiervoor is gelegen in het feit dat deze instellingen dicht op de doelgroep staan, waardoor zij geacht worden meer adequaat te kunnen oordelen over de subsidieverstrekking.<sup>28, 29</sup>

Nu is vastgesteld wanneer sprake is van een bestuursorgaan binnen het bestek van de Subsidietitel, zij nog opgemerkt dat de wet in artikel 4:23 Awb aangeeft dat te allen tijde een wettelijke voorschrift vereist is om een subsidie te kunnen verstrekken.<sup>30</sup>

### **2.3.3 Met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager**

Na een eventuele conclusie dat sprake is van een aanspraak op financiële middelen die wordt verstrekt door een instelling die als bestuursorgaan kwalificeert, dient beoordeeld te worden of deze wordt verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager. Subsidiëring beoogt het gedrag van de ontvanger te sturen, in die zin dat deze bepaalde activiteiten ten behoeve van specifieke bedrijfsdoeleinden van de overheid zal gaan verrichten, dan wel nalaten. De subsidie heeft op deze wijze altijd een relatie met bepaalde activiteiten. Is een financiële aanspraak niet gericht op het verrichten of nalaten van bepaalde activiteiten, dan kan van een subsidie geen sprake zijn.<sup>31</sup> Het moet telkens gaan om gebonden inkomens- of vermogensoverdrachten, in die zin dat bij verstrekking voorafgaand aan de te verrichten activiteiten, de bestedingsrichting van de verstrekte middelen is vastgelegd.<sup>32</sup> Om deze reden vallen bijvoorbeeld sociale uitkeringen, huursubsidie en studiefinanciering buiten het subsidiebegrip.<sup>33, 34</sup> Door een bestuursorgaan verstrekte donaties, contributies en dergelijken dienen eveneens onderscheiden te worden van subsidies als bedoeld in artikel 4:21 Awb, omdat deze onvoorwaardelijk en uit vrijgevigheid worden verstrekt. Bij subsidies gaat het nu juist om een overdracht van financiële middelen waaraan de subsidiegever voorwaarden heeft verbonden.<sup>35</sup> Tevens zijn schadevergoedingen en schadeloosstellingen, ongeacht hun rechtsgrond, uitgesloten van de toepasselijkheid van de Subsidietitel. Deze financiële prikkels zijn niet specifiek gericht op bepaalde activiteiten van de aanvrager, maar worden veeleer verleend met het oog op geleden schade door toedoen van een bestuursorgaan. Zij vallen zodoende buiten het subsidiebegrip.<sup>36</sup> In de praktijk kunnen zich afgrenzingsproblemen voordoen tussen subsidiëring en andere geldelijke overdrachten door een bestuursorgaan. Zo kunnen schadevergoedingen onder

---

28 A.J. Bok, *Subsidies. Monografiën Awb*, Deventer: Kluwer 2002, p. 17.

29 K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006, p.37.

30 Bok, 2002 p. 19. (zie noot 28)

31 H. Pennarts, *Subsidierecht. Handleiding voor de praktijk*, Den Haag: SDU 2006, p. 7.

32 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 11.

33 A.J. Bok, *Subsidies. Monografiën Awb*, Deventer: Kluwer 2002, p. 21-22.

34 K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006, p.37.

35 Van der Paardt, 2000, p. 8. (zie noot 32)

36 Van der Paardt, 2000, p. 11. (zie noot 32)

omstandigheden toch aangemerkt worden als subsidie. Aan deze problematiek zal in dit onderzoek echter geen verdere betekenis toekomen.

### **2.3.4 Anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten**

In de laatste zinsnede van de begripsbepaling uit artikel 4:21, eerste lid van de Awb, is de clausule opgenomen “*anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten*”. Commerciële transacties van een bestuursorgaan vallen zodoende buiten het subsidiebegrip. Deze negatieve formulering impliceert dat alle overheidsbetalingen die geen betalingen voor geleverde goederen of diensten zijn en die ook aan de andere criteria voldoen, onder het subsidiebegrip vallen.

De scheidslijn tussen subsidieverlening en betalingen voor goederen of diensten is in de praktijk echter niet altijd even duidelijk. Een illustratief voorbeeld is het verstrekken van financiële middelen door de overheid aan een universiteit ten behoeve van het verrichten van een bepaald onderzoek. De vergoeding voor een dergelijke onderzoeksopdracht zal bijwijlen kwalificeren als subsidiëring en soms is sprake van een commerciële transactie waarbij de overheid een noodzakelijk geacht onderzoek uitbesteedt.<sup>37</sup> In de Memorie van Toelichting bij de Subsidietitel is dit probleem onderkend en zijn enkele handvaten aangereikt ter beoordeling van dit onderscheid.<sup>38</sup> Van een gewone commerciële transactie is in ieder geval sprake indien door een bestuursorgaan de gangbare (markt)prijs wordt betaald voor geleverde goederen of aangeschafte diensten. Bij een commerciële transactie zal de betaling veelal een bedrag behelzen dat de kosten van de activiteit dekt, met daar bovenop een zekere winstmarge. Een toegekende subsidie zal slechts de kosten dekken. Wordt een lagere prijs betaald dan de marktprijs, dan is dat een aanwijzing dat van een subsidie sprake zou kunnen zijn. Hetzelfde geldt voor een hogere marktprijs. Ook dat is een aanwijzing voor de kwalificatie tot subsidie.<sup>39</sup> Het al dan niet betrokken zijn van derden bij een transactie biedt tevens een aanknopingspunt. Bij vrijwel alle gesubsidieerde activiteiten is sprake van transacties van de subsidieontvanger met derden. In dit kader kan gedacht worden aan een muziekschool die door middel van een geldelijke ondersteuning lessen kan aanbieden aan haar leerlingen. Of een bibliotheek die subsidiegeld aanwendt om boeken uit te kunnen lenen aan haar leden. Er is dan telkens sprake van een driepartijenverhouding: de subsidieverstrekker, de subsidieontvanger en degene die de vruchten plukt van de door de subsidieontvanger aangeboden prestatie.<sup>40</sup> De aanwezigheid van een dergelijke relatie tussen de ontvanger van een subsidie en derden wijst nadrukkelijk in de richting van een subsidie. Tot slot kan het antwoord op de vraag van wie het initiatief van de betaling is uitgegaan een indicatie zijn voor een al dan niet commercieel karakter van de transactie. Om terug te grijpen op het voorbeeld van het onderzoek, zal bij een subsidie het initiatief veelal liggen bij diegene die het onderzoek verricht, de

---

37 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 10.

38 K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006, p.38.

39 Idem noot 33

40 Idem noot 33

opdrachtnemer. Indien het initiatief voor het verrichten van het onderzoek ligt bij het bestuursorgaan, de opdrachtgever, zal het veelal gaan om een commerciële transactie. Het bestuursorgaan treedt dan niet op als subsidieverlener, maar als marktpartij.<sup>41</sup>

Wil men van een subsidie kunnen spreken, dan moet voldaan zijn aan de vijf criteria die in deze paragraaf zijn beschreven. Grotendeels in lijn met het voorgaande haalt Van der Paardt in zijn proefschrift een viertal kenmerken uit de verschillende definities die aan het begrip subsidie worden toegekend.<sup>42</sup> Hij spreekt in dit verband van:

- de overdracht van een hoeveelheid koopkracht;
- door de overheid;
- zonder gelijkwaardige tegenprestatie van de begunstigde;
- teneinde activiteiten van producenten of consumenten in een bepaalde richting te beïnvloeden.

Het derde kenmerk verdient in mijn ogen een nadere toelichting omdat dit een essentieel element is voor de BTW-heffing over subsidies. Het ontbreken van een gelijkwaardige tegenprestatie onderscheidt de subsidie namelijk van de vergoeding voor de aankoop van goederen en diensten.<sup>43</sup> In hoofdstuk 4 zal dit wezenskenmerk aan een nadere beschouwing worden onderworpen.

## **2.4 Soorten subsidies**

Het begrip subsidie is een verzamelwoord voor het op uiterst diverse wijzen verstrekken van geldmiddelen teneinde bepaalde (beleids)doelstellingen (beter) te kunnen verwezenlijken.<sup>44</sup> Er zijn vele soorten subsidies en in allerlei modaliteiten. In dit onderzoek onderscheid ik vier vormen van subsidies, te weten: de exploitatiesubsidie, de budgetsubsidie, de prijssubsidie en de verbruikssubsidie.<sup>45</sup> In het navolgende deel zal ik elk van deze varianten kort toelichten, waarbij ik opmerk dat de BTW gevolgen vooralsnog buiten beschouwing worden gelaten. Deze zullen in hoofdstuk 4 en 6 uitvoerig aan bod komen.

### **2.4.1 Exploitatiesubsidie**

De benaming exploitatiesubsidie dekt een hoeveelheid aan soorten subsidies die gemeen hebben dat het oogmerk van het verstrekken van de financiële middelen bestaat uit het in stand houden van een instelling of organisatie door het subsidiëren van diens exploitatie. Op deze wijze kunnen tekorten van instellingen of bedrijven opgevuld worden.<sup>46, 47</sup> Jaarlijks wordt aan de hand van bepaalde criteria een subsidiebedrag toegekend, waarbij de exploitatie van het voorafgaande jaar doorgaans als basis wordt

---

41 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 10.

42 Van der Paardt, 2000, p. 6-8. (zie noot 41)

43 Idem.

44 Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 31.12.5 Begrip subsidie bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 4

45 S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belastingrecht omzetbelasting – Studenteneditie 2012-2013*, Deventer 2012, p. 115-118.

46 H. Pennarts, *Subsidierecht. Handleiding voor de praktijk*, Den Haag: SDU 2006, p. 3.

47 Beelen e.a., 2012, p. 102. (zie noot 45)



genomen.<sup>48</sup> Er is in de regel geen directe (causale) relatie tussen de subsidie en de prestaties die wordt verricht.

#### **2.4.2 Budgetsubsidie**

Een budgetsubsidie is een subsidie waarbij bestaande regelingen ter afdekking van exploitatietekorten worden aangepast om overheidsgelden effectiever te besteden.<sup>49</sup> Anders dan bij exploitatiesubsidies wordt bij budgetsubsidies bij voorbaat een bedrag vastgesteld dat als subsidie toegekend zal worden om bepaalde projecten gedurende een bepaalde periode te verrichten. Het bedrag is derhalve niet afhankelijk van de uiteindelijke exploitatiekosten van de gesubsidieerde, maar behelst een totaalbedrag voor het geheel van de te leveren prestaties.<sup>50</sup> Bij deze vorm van subsidiëring houdt de subsidieverstrekende partij toezicht op de besteding van de subsidie.<sup>51</sup> Er bestaat een nauwe samenhang tussen de subsidie en de doelstelling van de gesubsidieerde.

#### **2.4.3 Prijssubsidie**

Van een prijssubsidie is sprake wanneer de vergoeding voor prestaties die door de gesubsidieerde in het economische verkeer worden verricht, geheel of ten dele door middel van subsidie wordt betaald, terwijl de geleverde goederen of diensten door derden worden afgenomen en verbruikt.<sup>52</sup> Subsidies uit deze categorie worden verstrekt per te verrichten handeling. Daarnaast moeten de afnemers van de prestatie hier een duidelijk voordeel bij behalen. Dit is bijvoorbeeld het geval als de subsidieontvanger de prestatie tegen een lagere prijs kan aanbieden dan zonder de subsidie.<sup>53</sup> Te denken valt in dit verband aan een museum dat de toegangsprijzen laag kan houden met behulp van een naar rato van het aantal bezoekers verkregen gemeentelijke subsidie. Bij een prijssubsidie wordt een specifieke prestatie gesubsidieerd, zodat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de toegekende subsidie en de gesubsidieerde prestatie.

#### **2.4.4 Verbruikssubsidie**

Een verbruikssubsidie is geen echte subsidie, maar kan worden opgevat als de betaling voor een levering of een dienst. Het betreft in feite een bijdrage in ruil waarvoor de subsidieverstrekker een prestatie ontvangt.<sup>54</sup> In voorkomende gevallen heeft de overheidsinstelling de hoedanigheid van consument en niet van subsidiërende overheid. Deze subsidie is geen echte subsidie in de zin van de wettelijke definitie uit artikel 4:21, eerste lid van de Awb. Verbruikssubsidies worden daarom ook wel aangeduid als pseudo-subsidies.<sup>55</sup>

---

48 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 16.

49 MvF 23 december 1994, nr. VB94/4577, Notitie inzake btw-heffing en subsidieverstrekking

50 H. Pennarts, *Subsidierecht. Handleiding voor de praktijk*, Den Haag: SDU 2006, p. 4.

51 R.N.G. van der Paardt en J.I. Rossa, 'Btw en subsidies', MKB-adviseur 2009/6, p. 31.

52 Van der Paardt, 2000, p. 69. (zie noot 48)

53 Idem noot 45

54 C. van Vliet, 'wel of geen btw verschuldigd over subsidies, Steuntje in de rug met gevolgen', Fiscaal rendement 2-2012, p. 15.

55 Zo ook door R.N.G. van der Paardt in *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.

## 2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is een invulling gegeven aan het begrip subsidie. De verschillende overheden maken veelvuldig gebruik van het subsidie-instrument, omdat dit een goed middel blijkt te zijn om instellingen en organisaties in een vanuit overheidsmotieven gewenste richting te sturen. Daarnaast is de subsidieontvanger op zijn beurt gebaat bij de ontvangen geldelijke steun. Uit de beschouwing in dit hoofdstuk kan worden afgeleid dat het begrip subsidie niet staat voor één bepaald feit met steeds exact dezelfde inhoud en betekenis. Naast tegemoetkoming of ondersteuning van de overheid, zoals subsidies in het alledaagse spraakgebruik vaak worden aangeduid, treffen we een wettelijke definitie aan in artikel 4:21 van de Subsidietitel uit de Algemene wet bestuursrecht. Krachtens deze bepaling moet onder een subsidie worden verstaan: *“de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.”* Uit deze definitie zijn vijf kernelementen te destilleren die uitvoerig zijn beschreven in dit hoofdstuk. Daaruit blijkt dat de beslissing tot het verstrekken van een subsidie geen vrijblijvende toezegging is, maar een rechtens afdwingbare aanspraak behelst. Alleen het verstrekken van financiële middelen wordt aangemerkt als subsidie, waardoor subsidies in natura buiten het toepassingsbereik van het subsidiebegrip vallen. Van een subsidie is voorts slechts sprake als de bedoelde financiële aanspraken door bestuursorganen worden verstrekt. Het beschikbaar stellen van gelden dient steeds ten laste van de openbare middelen te geschieden, zodat subsidieverlening in beginsel slechts aan de overheid is voorbehouden. Om van een subsidie te kunnen spreken, dient altijd een relatie met bepaalde activiteiten aanwezig te zijn. Is een financiële aanspraak niet gericht op het verrichten of nalaten van bepaalde activiteiten, dan kan van een subsidie geen sprake zijn. Uit de laatste zinsnede van de begripsbepaling uit artikel 4:21 Awb volgt dat alle overheidsbetalingen die geen betalingen voor geleverde goederen of diensten zijn en die ook aan de andere criteria voldoen, onder het subsidiebegrip vallen. Tot slot heb ik kort beschreven welke vier vormen van subsidiëring in dit onderzoek in ogenschouw worden genomen, te weten de exploitatiesubsidie, de budgetsubsidie, de prijssubsidie en de verbruikssubsidie. De BTW gevolgen van elk van deze varianten zullen verderop in dit onderzoek worden uitgediept.

## Hoofdstuk 3: De reikwijdte van de belastingplicht voor de BTW

### 3.1 Inleiding

Nadat is vastgesteld wanneer sprake is van een subsidie, is het voor dit onderzoek van belang om te bepalen wanneer een subsidie met BTW is belast (hoofdstuk 4) en wat de invloed is op het aftrekrecht van de gesubsidieerde (hoofdstuk 6). Een subsidie kan alleen belastbaar zijn voor de BTW als deze aan een BTW-plichtige ondernemer wordt verleend als vergoeding voor in Nederland verrichte prestaties. Voorts komt het recht op aftrek van voorbelasting uitsluitend toe aan ondernemers.<sup>56</sup> Alvorens in te gaan op de vraag wanneer subsidies aan BTW-heffing onderworpen zijn en welke invloed subsidies hebben op het recht op aftrek van voorbelasting, moet dus nagegaan worden wanneer de heffing van omzetbelasting aan de orde is. Daartoe zal in dit hoofdstuk uitvoerig stil worden gestaan bij de reikwijdte van de belastingplicht voor de BTW. Bijzondere aandacht zal daarbij uitgaan naar het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten. Hierbij zal de nodige jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie, die in dit kader is geweest, de revue passeren.

### 3.2 Belastingplicht in de BTW-richtlijn en de Wet OB

Krachtens artikel 1, eerste lid, van de Nederlandse Wet op de omzetbelasting 1968<sup>57</sup> vallen leveringen van goederen en diensten en intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel onder de belastingheffing als deze worden verricht door ondernemers in het kader van hun onderneming. De Wet OB gaat voor wat betreft de belastingschuldige voor de omzetbelasting uit van het begrip ondernemer. Onder ondernemer wordt op grond van artikel 7, lid 1, van de Wet OB verstaan: *“ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent”*. Deze definitie, die in de Nederlandse regelgeving is opgenomen wijkt af van de BTW-richtlijn.

De omzetbelasting is geharmoniseerd door middel van Europese richtlijnen betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, waarvan de belangrijkste Richtlijn 2006/112/EG<sup>58</sup> is. Lidstaten dienen bij het tot stand brengen van de nationale wetgeving op het terrein van de omzetbelasting de BTW-richtlijn in acht te nemen. In de BTW-richtlijn wordt niet gesproken over een ondernemer, maar wordt in plaats daarvan de term ‘belastingplichtige’ gebezigd. Wat onder een belastingplichtige moet worden verstaan, is beschreven in artikel 9, lid 1, van de BTW-richtlijn: *“Als belastingplichtige wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.”*

---

<sup>56</sup> Artikel 168 BTW-richtlijn, artikel 15 Wet OB

<sup>57</sup> Hierna aangeduid als: Wet OB of de Wet

<sup>58</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2010/88/EG van 8 december 2010 (Pb. 2010, L326)

Hierna aangeduid als: BTW-richtlijn of de richtlijn

Van Hilten en Van Kesteren<sup>59</sup> geven aan dat daar waar de Wet OB spreekt van ‘ondernemer’ de BTW-richtlijn het begrip ‘belastingplichtige’ hanteert, maar dat ondanks het verschil in terminologie ervan moet worden uitgegaan dat beide begrippen aan elkaar gelijk zijn. Dit als gevolg van de rechtstreekse werking van de richtlijn. De Hoge Raad der Nederlanden<sup>60</sup> heeft hierover beslist dat aan het Nederlandse begrip ‘ondernemer’ dezelfde betekenis toekomt als aan het Europese begrip ‘belastingplichtige’.<sup>61</sup> De term belastingplichtige kan daarmee worden beschouwd als een communautair begrip. Hieruit volgt dat belastingplicht voor de BTW ontstaat als cumulatief sprake is van de volgende drie kernelementen: ‘eenieder’, ‘zelfstandigheid’ en het verrichten van ‘economische activiteiten’.

In het navolgende deel van dit hoofdstuk wordt afzonderlijk ingegaan op deze begrippen. Bijzonder aandacht zal daarbij uitgaan naar het begrip economische activiteiten, waarbij ik tevens aandacht zal besteden aan de activiteiten die niet als zodanig kwalificeren.

### 3.3 Eenieder

Het eerste van het drietal criteria voor ondernemerschap is het begrip ‘eenieder’. Deze bewoording impliceert dat de BTW-heffing niet is afgebakend in die zin dat alleen natuurlijke personen of rechtspersonen belastingplichtig kunnen zijn. De juridische hoedanigheid van het subject speelt derhalve geen rol bij het al dan niet belastingplichtig zijn. In de Wet OB en evenmin in de BTW-richtlijn wordt een nadere invulling gegeven aan dit criterium. Met het achterwege laten van een omschrijving wordt een breed heffingsbereik bewerkstelligd. Het ontbreken van een toelichting opent namelijk de mogelijkheid om naast natuurlijke personen en rechtspersonen, ook alle mogelijke samenwerkingsverbanden van personen als ondernemer aan te merken. In de rechtspraak is dan ook uitgemaakt dat eenieder ook betrekking heeft op allerlei samenwerkingsverbanden, die al dan niet rechtspersoonlijkheid bezitten, zoals verenigingen, maatschappen, vennootschappen onder firma, etc.<sup>62</sup> Uit gewezen jurisprudentie volgt wel als voorwaarde dat het samenwerkingsverband als één entiteit deel dient te nemen aan het economische verkeer.<sup>63</sup> Het is irrelevant of de vorm waarin de activiteiten worden uitgevoerd civielrechtelijk bestaat. Iedere entiteit die als zodanig naar buiten optreedt, kan voor de omzetbelasting als een afzonderlijke ondernemer worden aangemerkt.<sup>64, 65</sup>

---

59 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 2007, p. 52.

60 Hierna aangeduid als: Hoge Raad.

61 HR 2 mei 1984, nr. 22153, BNB 1984/295. Het ging in dit arrest om een vereniging, die buitenlanders hielp in Nederland, maar de vereniging vroeg daar geen vergoeding voor. Op grond van de Richtlijn was de vereniging geen ondernemer en de Hoge Raad besloot dat dit dan ook gold voor het Nederlands recht.

62 HvJ 7 september 1999, C-216/97 (*Gregg & Gregg*) en HR 5 januari 1983, BNB 1983/76.

63 Hof Amsterdam 31 augustus 1984 nr. 433/80, BNB 1984/54, HR 5 juni 1991, nr. 27/179, BNB 1991/222.

64 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p. 41.

65 C.M. Ettema e.a.: *Wegwijs in de BTW*, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2008, p. 30.

### 3.4 Zelfstandig

Als tweede criterium heeft te gelden dat men 'zelfstandig' moet zijn om als belastingplichtige voor de BTW te kunnen worden aangemerkt. Artikel 10 van de BTW-richtlijn geeft een nadere invulling aan dit begrip en geeft aan dat de voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, inhoudt dat loontrekkenden en andere personen, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of een andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever, zijn uitgesloten van belastingheffing. Hieruit volgt dat belastingplicht in de zin van de BTW als gevolg van het verrichten van economische activiteiten slechts aan de orde is indien die activiteiten zelfstandig worden verricht. Personen die ten opzichte van een werkgever in een positie van ondergeschiktheid verkeren, worden krachtens deze bepaling van belastingheffing uitgesloten. Het zelfstandigheidsvereiste bewerkstelligt zodoende dat personen die in dienstbetrekking werken geen ondernemer zijn voor de binnen de dienstbetrekking verrichtte werkzaamheden. Met van Norden ben ik van mening dat een dergelijke uitsluiting ook theoretisch juist is. Loontrekkenden en daarmee vergelijkbare personen (werknemers) treden immers namens hun werkgever op in het economische verkeer en maken als zodanig niet zelfstandig deel uit van de productie- en handelsketen.<sup>66</sup> Uit het voorgaande vloeit echter niet voort dat degenen die niet in dienstbetrekking werken, allen de vereiste zelfstandigheid bezitten. Als civielrechtelijk geen sprake is van een dienstbetrekking, kan iemand evenwel in een zodanige verhouding staan tot een principaal dat vanuit BTW-optiek geen sprake is van zelfstandigheid. Dit zal van geval tot geval moeten worden bezien.<sup>67</sup> Het zelfstandigheidsvereiste geldt uiteraard niet alleen voor natuurlijke personen. Ook bij rechtspersonen en 'samenwerkingsverbanden' dient sprake te zijn van zelfstandigheid. Deze zal evenwel, gelet op het karakter van deze rechtsfiguren, bijna altijd aanwezig zijn.<sup>68</sup>

### 3.5 Economische activiteit

In mijn ogen is het belangrijkste element voor de kwalificatie als belastingplichtige voor de omzetbelasting, het uitoefenen van een 'economische activiteit'. Om als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt, moet men immer blijken artikel 9, eerste lid, van de BTW-richtlijn economische activiteiten verrichten. Economische activiteiten kunnen voor wat betreft de BTW-heffing worden onderscheiden in het leveren van goederen of het verrichten van diensten.<sup>69</sup> Krachtens het eerste lid van artikel 9 van de BTW-richtlijn wordt de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak

---

66 G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 91.

67 De Hoge Raad heeft in dit verband bepaald dat sprake moet zijn van zelfstandigheid in economische en maatschappelijke zin (HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202). Voor een verdere invulling verwijs ik naar K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002, blz 89-90. Voorts verwijs ik naar M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010, p. 68-69 en de aldaar opgenomen opsomming van verschillende omstandigheden die een rol kunnen spelen bij de beoordeling of sprake is van zelfstandigheid.

68 Fiscaal Zakboek, 15.2 De belastingplichtige, Kluwer: 2014.

69 Het object van heffing in de BTW is neergelegd in artikel 2 BTW-richtlijn (artikel 1 Wet OB). In artikel 14 en artikel 24 van de BTW-richtlijn (artikel 3 en artikel 4 Wet OB) wordt aangegeven wat als leveringen van goederen en verrichten van diensten in de BTW heeft te gelden.

om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen tevens aangemerkt als een economische activiteit. Gezien het geringe belang van deze bepaling voor dit onderzoek, zal ik hier verder geen aandacht aan besteden.

Het begrip ‘economische activiteiten’ komt in de Wet OB niet voor. In plaats daarvan spreekt artikel 7, eerste lid, van de Wet OB van een ‘bedrijf’. Ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent is ondernemer in de zin van dit artikel. Gezien het feit dat de wet richtlijnconform dient te worden uitgelegd, komt aan het begrip bedrijf geen andere betekenis toe dan aan het begrip economische activiteit zoals neergelegd in artikel 9, eerste lid van de BTW-richtlijn. In het navolgende zal ik dan ook aan de hand van het begrip economische activiteiten nagaan wat de reikwijdte van het ondernemerschap is.

Ondanks het feit dat het verrichten van economische activiteiten van essentieel belang is om aan de heffing van omzetbelasting toe te komen, is de uitleg van dit criterium in de BTW-richtlijn beperkt. Krachtens artikel 9, eerste lid, tweede alinea van de richtlijn wordt als economische activiteit aangemerkt: *“alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van het vrije of daarmee gelijk gestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of een onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”*

De invulling die in dit artikel wordt gegeven aan het uitoefenen van een economische activiteit blijkt, gezien de overvloed aan jurisprudentie omtrent dit onderwerp, niet zonneklaar. De Verordening<sup>70</sup>, de Preambule en de Toelichting bij de Richtlijn<sup>71</sup> bieden evenmin aanknopingspunten voor de uitleg van dit begrip. In het navolgende gedeelte zal ik ingaan op de vereisten voor het verrichten van een economische activiteit zoals deze in de jurisprudentie tot ontwikkeling zijn gekomen.

Ik merk op dat de aangehaalde arresten weliswaar betrekking hebben op diensten, maar dat de overwegingen van het HvJ EU eveneens van toepassing zijn op de levering van goederen.<sup>72</sup>

### 3.5.1 Vergoeding

De omzetbelasting kent een subjectieve maatstaf van heffing. BTW wordt geheven over de ontvangen vergoeding, zijnde alles wat de leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen.<sup>73</sup> Daarbij is niet de werkelijke waarde van de prestatie, maar de prijs die in het concrete geval in rekening wordt gebracht, maatgevend. De grondslag waarover aldus belasting wordt geheven, wordt geacht het verbruik van de consument te representeren.<sup>74</sup> Dit impliceert dat ook een subsidie

---

70 Verordening 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG

71 Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, Common system of value added tax: Uniform basis of assessment, COM(73)950, Bulletin of the European Communities Supplement 11/73

72 In gelijke zin G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007, p. 247.

73 Artikel 73 BTW-richtlijn en artikel 8, tweede lid, Wet OB

74 M.E. van Hilten, ‘De maatstaf van btw-heffing: Hoe subjectief is subjectief?’, WFR 1996/76.

BTW-technisch als een vergoeding voor een dienst of levering kan worden aangemerkt. De belastbaarheid van subsidies binnen de omzetbelasting zal centraal staan in hoofdstuk 5 van dit onderzoek.

Om te kunnen spreken van een economische activiteit is in de eerste plaats van belang dat een prestatie jegens een derde onder bezwarende titel wordt verricht.<sup>75</sup> Onder bezwarende titel wil zeggen dat iets gebeurt conform een overeenkomst. Dat is het geval indien er een vergoeding tegenover de prestatie staat. In het arrest Coöperatieve aardappelbewaarplaats<sup>76</sup> heeft het HvJ EU besloten dat, wil er sprake zijn van een bezwarende titel, de tegenwaarde van een prestatie moet kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag en in de tweede plaats een subjectieve waarde is. Het onderhavige arrest handelde om leden van een coöperatie die een bewaarplaats voor aardappelen exploiteerde tegen een bewaarloon dat jaarlijks aan de leden in rekening werd gebracht. In enig jaar besloot de coöperatie als gevolg van een financiële meevaller geen bewaarloon in rekening te brengen, met als gevolg dat de waarde van de aandelen kelderde. Het HvJ EU oordeelde dat een waardedaling van de aandelen van de leden in de coöperatie niet als vergoeding voor het bewaren van de aardappelen kon worden aangemerkt omdat tegenover deze bewaardienst geen ontvangen geldsom of tegenprestaties stond. Indien bij het verrichten van een prestatie geen ontvangen tegenwaarde valt te onderkennen, is het geen prestatie die verricht is onder bezwarende titel en is deze dus niet belastbaar.

Voorts is het arrest Hong Kong<sup>77</sup> belangrijke jurisprudentie voor de bepaling of sprake is van een economische activiteit. In dit arrest oordeelde het HvJ EU dat een organisatie, die uitsluitend prestaties verricht zonder daarvoor een vergoeding te ontvangen (om niet), geen economische activiteit verricht en zodoende niet als ondernemer voor de omzetbelasting kan worden aangemerkt. Deze zaak betrof een in Amsterdam gevestigde organisatie genaamd Hong Kong Trade Development Council, wiens werkzaamheden bestond uit het gratis geven van voorlichting en inlichtingen aan Europese ondernemers over de handelsmogelijkheden met Hong Kong. In casu werden de inkomsten voor de verleende diensten niet verkregen van degene aan wie informatie werd verschaft, maar van de regering van Hong Kong. De regering betaalde de organisatie jaarlijks een vast bedrag, alsmede 0,5% van de opbrengsten van de in- en export van Hong Kong. Ondanks deze inkomsten oordeelde het HvJ EU dat de organisatie uitsluitend prestaties verrichtte zonder directe tegenprestatie, waardoor zij niet als belastingplichtige voor BTW-doeleinden kon worden aangemerkt. Uit dit arrest kan worden opgemaakt dat minimaal enige tegenprestatie (vergoeding) overeengekomen moet zijn alvorens we kunnen spreken van een economische activiteit. Deze gevolgtrekking is van belang voor dit

---

<sup>75</sup> Zo is in art. 2 lid 1 sub a BTW-richtlijn bepaald dat aan BTW-heffing zijn onderworpen de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

<sup>76</sup> HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (*coöperatieve Aardappelbewaarplaats*), BNB 1981/232.

<sup>77</sup> HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong Trade Development Council*), BNB 1982/311.

onderzoek, omdat bij subsidies niet altijd een vergoeding voor een dienst of een levering onderkend kan worden.

Een kritische kanttekening bij dit arrest is dat het Europese Hof er klakkeloos vanuit gaat dat de prestaties van de Council aan de ondernemers verricht worden. Het is in mijn optiek echter te verdedigen dat de belanghebbende (eindverbruiker) in deze de regering van Honk Kong is en de prestaties beschouwd moeten worden als te zijn verricht aan deze partij. Onder deze aanname wordt door de Council een vergoeding ontvangen van degene die belang heeft bij het verstrekken van de voorlichting en inlichtingen. Aldus zou wel degelijk sprake zijn van een economische activiteit en lijkt de basis voor belastingplicht niet te ontbreken.

Om van een prestatie onder bezwarende titel te kunnen spreken is voorts van belang dat de opbrengst waar naar gestreefd wordt, tevens moet worden bedongen. Dit volgt uit het Tolsma-arrest,<sup>78</sup> over een orgeldraaier die zijn muziek op straat ten gehore bracht. Als blijkt van waardering konden voorbijgangers naar eigen goeddunken kleingeld in een centenbakje deponeren. Het HvJ EU heeft zich in deze gebogen over de vraag of de aldus door de muzikant verkregen gelden een vergoeding vormde voor de verleende dienst, zijnde het aan passanten ten gehore brengen van orgelmuziek. Het hoogste Europese rechtscollege overwoog dat een prestatie alleen onder bezwarende titel wordt verricht wanneer tussen de prestatieverrichter en de prestatieontvanger een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de verrichte prestatie.<sup>79</sup> Met andere woorden; wil er sprake zijn van het onder bezwarende titel verrichten van een prestatie, moet er een vergoeding zijn bedongen. Nu de bedragen volstrekt willekeurig en vrijwillig werden gegeven, terwijl ook de hoogte daarvan niet bepaald of bepaalbaar was, achtte het Europese Hof een bezwarende titel niet aanwezig.<sup>80</sup> In het geval van vrijwillige betalingen is derhalve geen sprake van een economische activiteit.<sup>81, 82</sup>

### 3.5.2 Rechtstreeks verband

Het is geen wet van Meden en Perzen dat handelingen die opbrengsten generen altijd aan de heffing van BTW zijn onderworpen. Zo kan het voor komen dat met een prestatie wel opbrengst wordt verkregen, maar tussen de prestatie en de ontvangen tegenwaarde geen rechtstreeks verband aanwezig is om tot een prestatie in de zin van de BTW te leiden. Een voorbeeld waar het HvJ EU zich heeft uitgelaten over het rechtstreeks verband is duidelijk kenbaar in de zaak *Apple and Pear Development Council*<sup>83</sup>. In dit arrest stond een organisatie centraal die zich bezig hield met het maken van reclame en het voeren van promotieacties ter verbetering van de kwaliteit van in Engeland en Wales

---

78 HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*)

79 HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), r.o. 14.

80 HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (*Tolsma*), r.o. 19 en 20

81 M.E. van Hilten en W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie', WFR 1995/252.

82 M.M.W.D. Merckx, 'Vergoeding en btw: how low can you go?', WFR 2011/1577.

83 HvJ 8 maart 1988, nr. C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), (*jur.* 1988, 1443.), hierna: *Apple & Pear*



geproduceerde appels en peren. Het oordeel van het Europese Hof in deze heeft betrekking op de contributies die de leden van de Council voor appel- en perentelers betaalden voor de behartiging van hun belangen. De bijdrage die de leden betaalden was gesteld op een bepaald bedrag per met appel- of perenbomen beplante hectare. Na allereerst op haar arrest inzake de Coöperatieve aardappelbewaarplaats<sup>84</sup> gewezen te hebben, geeft het HvJ EU aan dat, wil een dienst belastbaar zijn, er een rechtstreeks verband aanwezig moet zijn tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Het Europese Hof overwoog vervolgens dat de contributies niet als vergoeding aangemerkt konden worden, omdat de gehele sector profijt had van de verrichtingen van Apple & Pear en niet alleen de afzonderlijke telers die contributie betaalden. Om deze reden achtte het HvJ EU een rechtstreeks verband tussen de betaalde contributies en het voordeel dat een individuele teler had bij de door Apple & Pear verrichtte prestaties niet aanwezig. In de tweede plaats ontbrak het verband tussen de grootte van de geleverde prestatie en het bedrag van de contributie. De telers ondervonden allemaal verschillend voordeel van de door de Council verleende diensten. De eerste constatering, de niet-individualiseerbaarheid van de voordelen, behelst een oordeel over de prestatie. De tweede constatering, de omvang van de bijdragen en de onafhankelijke afdracht ervan, geeft een oordeel over de vergoeding. Het Europese Hof bekijkt dus van twee zijden of tussen beide elementen een rechtstreeks verband aanwezig is.<sup>85</sup>

In het arrest Kennemer Golf and Countryclub<sup>86</sup> kwam het HvJ EU overigens tot een ander oordeel met betrekking tot contributies. In casu bestonden de prestaties van de golfvereniging uit het permanent ter beschikking stellen van het golfcomplex en de daarbij behorende faciliteiten. De door de leden betaalde contributies vormde de vergoeding voor deze dienst. Het HvJ EU constateerde hier wel een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie. Het verschil met het arrest Apple and Pear Development Council is gelegen in het feit dat in het onderhavige geval een individualiseerbare prestatie jegens een lid van de golfclub kon worden aangewezen, een element dat in de zaak Apple & Pear ontbrak.<sup>87, 88</sup>

Deze uitspraken maken duidelijk, dat er niet onder bezwarende titel wordt gepresteerd indien een rechtstreeks verband tussen de geleverde prestatie en de ontvangen vergoeding ontbreekt. Van een economische activiteit kan dan geen sprake zijn. Het criterium van het rechtstreeks verband dat door het Europese Hof in het middelpunt van de belangstelling is gezet, komt ook aan de orde bij de beoordeling van de belastbaarheid van subsidies. Een factor van belang is de koppeling tussen de prestaties van de subsidieontvanger en de daarvan afhankelijk gestelde subsidiegelden.<sup>89</sup> In geval van

---

84 HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (*coöperatieve Aardappelbewaarplaats*), BNB 1981/232.

85 W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Subsidies en omzetbelasting: een kwestie van appels met peren vergelijken', MBB 1992.

86 HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golf & Countryclub*), BNB 2003/30.

87 J.T. Sanders, 'Over dagcontributie en dag ... BTW! Whole in one?', BtwBrief 2003.

88 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 2007, p. 126.

89 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer, Kluwer 2000, p. 77.

subsidies is dit verband vaak moeilijker te achterhalen. Het rechtstreeks verband met betrekking tot subsidies zal later in dit onderzoek nog uitvoerig aan bod komen.

### 3.5.3 Duurzaamheid

Naast een bedongen vergoeding en een rechtstreeks verband tussen deze vergoeding en de prestatie, is tevens enige duurzaamheid vereist wil sprake zijn van een economische activiteit. Dit duurzaamheidsvereiste blijkt niet expliciet uit de BTW-richtlijn en evenmin uit de Wet OB. Echter doet de gekozen bewoording “*fabrikant, handelaar of dienstverrichter*” uit artikel 9, lid 1, van de BTW-richtlijn wel een zekere duurzaamheid veronderstellen. Daarnaast is in artikel 12 van de BTW-richtlijn aan lidstaten de mogelijkheid geboden om eenieder die incidenteel een bepaalde handeling verricht als belastingplichtige aan te merken.<sup>90</sup> Dit impliceert mijns inziens dat in alle overige gevallen met een zekere regelmaat economische activiteiten moeten worden verricht.<sup>91</sup>

Overigens is in een recent arrest van het HvJ EU bepaald dat artikel 12, lid 1 van de BTW-richtlijn zo moet worden uitgelegd, dat deze louter betrekking heeft op personen die nog niet BTW-plichtig zijn voor hun voornaamste economische activiteit. Het betrof het arrest Kostov<sup>92</sup> waarin werd beslist dat een in Bulgarije gevestigde particuliere deurwaarder die voor deze activiteiten reeds onderworpen was aan de BTW, ook voor elke andere economische activiteit die hij incidenteel verricht als belastingplichtige moet worden aangemerkt.

Concreet houdt het duurzaamheidsvereiste in dat ondernemerschap in de zin van de omzetbelasting pas aan de orde is wanneer regelmatig prestaties worden verricht in het economische verkeer. In wezen is dit vereiste een objectivering van het vereiste dat duurzaam naar opbrengst moet worden gestreefd. Een duurzaam streven is immers niet altijd even gemakkelijk vast te stellen. Of iemand met een zekere regelmaat presteert is daarentegen wel objectief te bepalen.<sup>93</sup>

Van Hilten en van Kesteren<sup>94</sup>, alsook Braun<sup>95</sup> merken op dat aan het duurzaamheidsvereiste eerder een praktische dan een principiële betekenis toekomt. Bij afwezigheid van dit vereiste zou iedere levering van een goed of dienst in de heffing van de BTW worden betrokken. Afgezien van tal van uitvoeringsproblemen, zou dit buitensporige uitvoeringskosten voor de BTW teweeg brengen. De ratio achter het vereiste dat economische activiteiten een zekere duurzaamheid moeten hebben is dus gelegen in het vergemakkelijken van de BTW-heffing.

---

90 Ten aanzien van de incidentele prestatie in de vorm van de intracommunautaire levering van een nieuw vervoersmiddel is deze keuzevrijheid echter doorbroken. In artikel 9 lid 2 van de BTW-richtlijn en artikel 7 lid 6 Wet OB is de verplichting opgenomen deze als ondernemersactiviteit te behandelen.

91 In gelijke zin: K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Kluwer 2002, Deventer, p. 99.

92 HvJ 13 juni 2013, nr. C-62/12 (*Kostov*), V-N 2013/32.23.

93 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2010, p. 61.

94 Van Hilten en Van Kesteren, 2010, p. 61-62. (zie noot 93)

95 K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, p. 99.

### 3.6 Niet-economische activiteiten

In de vorige paragraaf kwam naar voren dat sprake is van het verrichten van economische activiteiten als er duurzaam prestaties worden verricht tegen een bedongen vergoeding. Aldus heeft het Europese Hof een ruime invulling gegeven aan het begrip economische activiteit en daarmee tevens aan het begrip belastingplichtige. Ditzelfde Hof heeft echter ook beperkingen opgelegd aan de reikwijdte van deze begrippen. Het HvJ EU spreekt in dit kader van niet-economische activiteiten, niet-ondernemershandelingen, onbelastbare handelingen of handelingen buiten het kader van de BTW-onderneming<sup>96</sup>. In deze paragraaf zal ik nader ingaan op deze niet-economische activiteiten die geen prestatie vormen voor de BTW en derhalve buiten de heffing blijven.

#### 3.6.1 Prestaties om niet of tegen een symbolische vergoeding

In het eerder aangehaalde arrest Hong Kong Trade Development Council besliste het HvJ EU dat eenieder die weliswaar regelmatig, maar uitsluitend ‘om niet’ prestaties verricht, niet als belastingplichtige voor BTW-doeleinden wordt aangemerkt.<sup>97</sup> Hierbij moet de kanttekening worden geplaatst dat dit arrest is gewezen onder de Tweede Richtlijn<sup>98</sup>, die, anders dan de huidige BTW-richtlijn, geen fictieve heffing voor prestaties om niet bevatte. Onder de werking van de Tweede richtlijn waren prestaties om niet dus nimmer belast met BTW. In de huidige BTW-richtlijn is in de artikelen 18 en 26 een bepaling opgenomen op grond waarvan (onder andere) prestaties om niet toch in de BTW-heffing worden betrokken door daaraan een bezwarende titel toe te kennen. Het Hong Kong arrest lijkt daarmee zijn belang verloren te hebben. Dit is evenwel niet het geval, omdat onder de werking van de huidige BTW-richtlijn iemand die louter prestaties om niet verricht evenmin aangemerkt wordt als belastingplichtige.<sup>99</sup>

In de zaak Kuwait petroleum<sup>100</sup>, die handelde over de verstrekking van artikelen tegen inlevering van gratis verkregen spaarzegels, wordt invulling gegeven aan de term ‘om niet’. Volgens het Europese Hof is pas sprake van een prestatie om niet wanneer in het geheel geen vergoeding wordt betaald, of anders gezegd; indien 100% van de prijs wordt verminderd.<sup>101</sup>

Uit het voorgaande volgt dat het uitsluitend verrichten van prestaties om niet in de weg staat aan de hoedanigheid van belastingplichtige. Aldus kan een economische activiteit zich louter voordoen als een prestatie wordt verricht tegen enige vergoeding. De vraag die vervolgens opkomt, is of elke tegenwaarde, ongeacht hoe laag deze is, de kwalificatie van economische activiteit tot gevolg heeft.

---

96 Hierna: niet-economische activiteiten.

97 HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (*Hong Kong Trade Development Council*), BNB 1982/311, r.o. 12.

98 Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1977, L 145, blz. 1)

99 In gelijke zin: H.W.M. van Kesteren en J.B.O. Bijl, ‘Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven’, WFR 2006/1379 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren: *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, p. 60-61.

100 HvJ 27 april 1999, C-48/97 (*Kuwait Petroleum*), V-N 1999/27.15.

101 HvJ 27 april 1999, C-48/97 (*Kuwait Petroleum*), r.o. 16.

De zinsnede “*ongeacht het oogmerk of resultaat*”, zoals neergelegd in het eerste lid van artikel 9 van de BTW-richtlijn, wijst naar mijn mening wel in deze richting. Deze passage impliceert dat een winststreven niet is vereist. Hieruit maak ik op dat activiteiten die worden verricht tegen een vergoeding beneden de kostprijs dus ook kunnen kwalificeren als economische activiteit. De uitkomst in het arrest *Hotel Scandic*<sup>102</sup>, aangaande een hotel dat lunches aan haar personeel wilde verstrekken beneden de kostprijs, ondersteunt deze visie. Hier oordeelde het HvJ EU namelijk dat het gegeven dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of lagere prijs niet relevant is, zolang er maar sprake is van een handeling onder bezwarende titel. Uit het arrest *Commissie tegen Frankrijk*<sup>103</sup> volgt echter, dat daarvan geen sprake is als de vergoeding dusdanig laag is dat deze gezien moet worden als een symbolische vergoeding, zodat in wezen sprake is van vrijgevigheid.<sup>104</sup>

In de arresten *Commissie tegen Finland*<sup>105</sup> en *SPÖ*<sup>106</sup> lijkt het HvJ EU zijn jurisprudentie op grond waarvan men ondernemer is, ongeacht oogmerk of resultaat van de activiteit, echter te nuanceren. Zo komt het HvJ EU in het arrest *SPÖ* tot de in mijn ogen opmerkelijke conclusie dat de activiteiten van de landelijke afdeling van een politieke partij, bestaande uit externe propaganda-activiteiten, geen duurzame opbrengsten opleveren. Dit omdat de uitgaven van de partij de inkomsten ruimschoots overtreffen. Hierbij is de verlieslatendheid van de activiteit dus de reden waarom geen sprake is van duurzame opbrengsten, hetgeen de aanwezigheid van een economische activiteit in de weg staat.

In de zaak *Commissie tegen Finland* stond de BTW-behandeling van de door de Finse regering verleende rechtsbijstandsdiensten aan minder bedeelde inwoners ter discussie. De vergoeding voor de afname van deze diensten was afhankelijk gesteld van het inkomen en het vermogen van de begunstigde van de bijstand. In de praktijk werden rechtsbijstandsdiensten tegen geen of een geringe vergoeding afgenomen. De ontvangen vergoedingen waren vervolgens niet onderworpen aan de heffing van BTW. De Europese Commissie stelde zich op het standpunt dat er sprake was van concurrentievervalsing ten opzichte van particuliere raadslieden die over verleende rechtsbijstand wel omzetbelasting in rekening moeten brengen en is ter zake een inbreukprocedure tegen Finland gestart. Het Europese Hof ging niet mee in deze zienswijze. In haar oordeel betrof het Hof de methode waarop de vergoeding werd vastgesteld. Nu deze werd gebaseerd op de financiële positie van de rechtsbijstandsaanvrager en niet door de reële waarde van de dienst (aantal bestede uren of de moeilijkheidsgraad van de zaak), kwam het HvJ EU tot de conclusie dat een rechtstreeks verband tussen de dienst en de vergoeding niet aanwezig was. Het bezwaar van de Europese Commissie werd zodoende door het HvJ EU verworpen vanwege het ontbreken van een economisch karakter.

---

<sup>102</sup> HvJ 20 januari 2005, zaak C-412/03 (*Hotel Scandic*), V-N 2005/8.22.

<sup>103</sup> HvJ 21 september 1988, nr. 50/87 (*Commissie tegen Frankrijk*), BNB 1994/306.

<sup>104</sup> Indien sprake is van een lage, maar niet symbolische vergoeding opent artikel 80 van de BTW-richtlijn de mogelijkheid om deze te corrigeren naar de normale waarde, mits sprake is van verbonden partijen. Dit artikel heeft in 2005 zijn intreden gedaan in de BTW-richtlijn, teneinde er voor te zorgen dat lidstaten snel sluitende maatregelen kunnen treffen om ontduiking en ontwijking van BTW te bestrijden.

<sup>105</sup> HvJ 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (*Commissie/Finland*), V-N 2009/58.25.

<sup>106</sup> HvJ 6 oktober 2009, zaak C-267/08 (*SPÖ*), V-N 2009/52.24.

Uit deze uitspraken maak ik op dat het HvJ EU wel degelijk belang lijkt te hechten aan de hoogte van de ontvangen vergoeding. Lammers en Merckx wijzen er echter op dat beide arresten met een zekere terughoudendheid geïnterpreteerd moeten worden. In casu gaat het namelijk om bijzondere situaties, te weten openbare rechtsbijstandsbureaus en een politieke partij, waarvan kan worden gezegd dat zij niet tot doel hebben om deel te nemen aan het economische verkeer. Hierdoor kunnen de overwegingen uit deze arresten niet zonder meer als gemeen goed beschouwd worden.<sup>107</sup> Een recenter arrest van het HvJ EU lijkt hun gelijk te bevestigen. In het arrest *Campsa Estaciones de Servicio S.A.*<sup>108</sup> geeft het Europese Hof aan dat wanneer een tegenprestatie is afgesproken en aan een belastingplichtige daadwerkelijk is betaald, sprake is van een prestatie onder bezwarende titel. Het feit dat het in casu gaat om verbonden partijen en de betaalde prijs lager is dan de normale marktprijs doet daar niet aan af.

Voor de bepaling van de belastingplicht in de omzetbelasting zal dus in de meeste gevallen het eerder uiteengezette stramien gevolgd kunnen worden dat het verrichten van prestaties tegen enige vergoeding in beginsel als een economische activiteit aangemerkt moet worden, ook in gevallen waarin de opbrengsten de kosten niet dekken.

### **3.6.2 Andere niet- economische activiteiten**

Naast de hiervoor beschreven activiteiten die om niet of slechts tegen een symbolische vergoeding worden verricht, worden, zonder naar volledigheid te streven, de volgende activiteiten eveneens aangemerkt als niet-economische activiteit:

- De uitgifte<sup>109</sup> en (bepaalde) aan-<sup>110</sup> en verkopen<sup>111</sup> van aandelen.
- Het louter houden van deelnemingen zonder dat sprake is van (in)direct moeien in het beheer van de onderneming.<sup>112</sup>
- Handel in goederen waarvoor een volstrekt invoer- en handelsverbod geldt binnen de Europese Unie, zoals verdovende middelen<sup>113</sup> en vals geld.<sup>114</sup> Daarentegen wordt het aanbieden van illegale kansspelen wel aangemerkt als een economische activiteit, omdat daarmee in concurrentie wordt getreden met BTW-belastbare legale kansspelen.<sup>115</sup>
- Het tegen betaling opnemen van een nieuwe vennoot in een personenvennootschap.<sup>116</sup>

---

107 J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merckx, 'Btw, een kosten-batenanalyse', WFR 2010/907.

108 HvJ 9 juni 2011, nr. C-285/10 (*Campsa Estaciones de Servicio S.A.*), V-N 2011/37.20

109 HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*), BNB 2005/313.

110 HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (*Cibo Participations SA*), V-N 2001/55.7

111 HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01 (*EDM*), BNB 2004/285.

112 HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90 (*Polysar*), *FED* 1991/633.

113 HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86 (*Happy Family*), *FED* 1988/496 en HvJ, 28 februari 1984, C-294/82 (*Senta Einberger*), *FED* 1985/541.

114 HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (*Max Witzemann*), BNB 1991/190.

115 HvJ 11 juni 1998, C-283/95 (*Fischer*), V-N 1998/39.43.

116 HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01 (*KapHag*), *FED* 2003/552.

Voor dit onderzoek is belangrijk dat activiteiten die een subsidieontvanger verricht met een BTW-onbelastbare subsidie onder omstandigheden ook als een niet-economische activiteit bestempeld kunnen worden. De BTW-behandeling van subsidies staat centraal in het volgende hoofdstuk.

Genoemde niet-economische activiteiten vallen in beginsel buiten de werkingssfeer van de BTW. Ze vormen geen belaste handelingen en zelfs geen belastbare handelingen. (Rechts)personen die uitsluitend niet-economische activiteiten verrichten, zijn daarom niet belastingplichtig voor de BTW. Denkbaar is dat een ondernemer zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. De situatie kan zich voordoen dat een persoon of entiteit niet-economische activiteiten verricht die ondersteunend zijn aan diens overige activiteiten. De vraag doemt dan op in hoeverre er in een dergelijk scenario sprake is van belastingplicht. Deze vraag komt echter juridisch gezien pas in een later stadium, namelijk bij de vraag of aftrek van voorbelasting wordt genoten. In hoofdstuk 6 zal deze materie verder worden uitgediept.

### **3.7 Vrijgestelde prestaties**

In de vorige paragrafen heb ik uitvoerig beschreven dat er voor de BTW twee soorten activiteiten te onderscheiden zijn, te weten economische- en niet-economische activiteiten. De niet-economische activiteiten vallen zoals gezegd in beginsel buiten de werkingssfeer van de BTW. De economische activiteiten daarentegen vormen belastbare feiten voor de BTW, maar niet over elk van deze activiteiten is omzetbelasting verschuldigd. Naast belaste prestaties, waarbij omzetbelasting in rekening moet worden gebracht over de vergoeding voor geleverde goederen of verrichte diensten, kennen we binnen de BTW ook vrijgestelde prestaties. Een vrijgestelde activiteit wordt wel aangemerkt als een economische activiteit, maar er drukt geen BTW op. Hiervoor concludeerde ik al dat aan de begrippen economische activiteit en belastingplichtige een tamelijk brede uitleg is gegeven. In sommige situaties kan het echter wenselijk, of zelfs noodzakelijk zijn om bepaald prestaties buiten de heffing van omzetbelasting te houden.<sup>117</sup> Om het heffingsbereik enigszins in te perken zijn vrijstellingen in het leven geroepen. In dit verband kan gedacht worden aan prestaties met een medisch karakter, prestaties op sociaal en cultureel gebied, maar ook de levering en verhuur van onroerend goed en prestaties in de financiële sfeer. De toepassing van een vrijstelling brengt niet alleen met zich mee dat over de betreffende prestatie geen omzetbelasting verschuldigd is, maar heeft ook gevolgen voor het recht op aftrek van in rekening gebrachte voorbelasting. Een korte beschrijving van de plaats die vrijstellingen innemen binnen de omzetbelasting mag dan ook niet ontbreken in dit onderzoek.

Ingevolge artikel 168 van de BTW-richtlijn en overeenkomstig artikel 15 Wet OB heeft een belastingplichtige die vrijgesteld presteert, geen recht op aftrek van de aan die prestaties toe te rekenen voorbelasting. Bedoelde vrijstellingen treffen we aan in de artikelen 131 tot en met 137 van de BTW-

---

<sup>117</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, p. 220.

richtlijn en in artikel 11 van de Wet OB. De vrijstellingen hebben een objectief karakter, dat wil zeggen dat het de prestaties zijn die worden vrijgesteld en niet de ondernemers. De vrijstellingen vormen een uitzondering op het algemene beginsel dat BTW wordt geheven over alle prestaties die tegen een vergoeding door een belastingplichtige worden verricht. Ondernemers die prestaties verrichten die onder een vrijstelling vallen, hoeven weliswaar geen BTW af te dragen en brengen zodoende ook geen BTW in rekening aan hun afnemers, maar daar staat tegenover dat de aan hen in rekening gebrachte voorbelasting niet in aftrek gebracht kan worden. De facto vormt de niet aftrekbare BTW een kostenpost voor deze ondernemers die zij zullen doorberekenen in hun prijzen.<sup>118</sup> Hier tekent de paradox van de BTW zich af. Degene die denkt te worden vrijgesteld, wordt belast, en degene die denkt te worden belast, wordt vrijgesteld.<sup>119,120</sup>

Ten slotte merk ik nog op dat de BTW-richtlijn nog een andere categorie vrijstellingen kent waaronder wel aftrekrecht kan worden genoten.<sup>121</sup> In de Wet OB wordt in deze gevallen een ‘nultarief’ gehanteerd, hetgeen materieel gelijk is aan een vrijstelling met behoud van aftrekrecht. De toepassing van het nultarief speelt met name een rol in het internationale verkeer en is zodoende voor dit onderzoek van ondergeschikt belang.

### 3.8 Conclusie

In dit hoofdstuk is de belastingplicht voor de BTW beschreven. Belastingplicht in de zin van de omzetbelasting ontstaat als cumulatief sprake is van de volgende drie kernelementen: ‘eenieder’, ‘zelfstandigheid’ en het verrichten van ‘economische activiteiten’. Het criterium eenieder geeft aan dat de juridische hoedanigheid van het subject geen rol speelt bij het al dan niet belastingplichtig zijn. De BTW-heffing is zodoende niet afgebakend in die zin dat alleen natuurlijke personen of rechtspersonen belastingplichtig kunnen zijn. Hierdoor kunnen allerlei samenwerkingsverbanden tevens binnen het bereik van de omzetbelasting worden gerangschikt. Vervolgens bewerkstelligt het zelfstandigheidsvereiste dat ondergeschikten van het ondernemerschap, en dus van belastingplicht, worden uitgesloten. In paragraaf 3.5 is uitgebreid stil gestaan bij het in mijn ogen belangrijkste element voor de kwalificatie als belastingplichtige voor de omzetbelasting, het uitoefenen van een economische activiteit. Uit de aldaar aangehaalde jurisprudentie van het HvJ EU komt naar voren dat wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen een levering of een dienst en een werkelijk ontvangen tegenprestatie, de prestatie onder bezwarende titel wordt geacht te zijn verricht en het economische karakter vast staat. Naast een bedongen vergoeding en een rechtstreeks verband tussen deze

---

118 M.E. van Hilten, ‘Vrijstellingen: hoe eng is strikt?’, WFR 2009/1328.

119 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, p. 19.

120 Een recent rapport van het Centraal Plan Bureau (L. Bettendorf en S. Cnossen, *Bouwstenen voor een moderne btw*, CPB Policy Brief 2014/02) wijst uit dat de vrijstellingen in de BTW de een nadelig effect hebben op de concurrentieverhoudingen doordat zij het inkoop- en uitbestedingsbeleid van vrijgestelde sectoren en de overheid verstoren. De auteurs pleiten voor het terugdringen van het aantal vrijstellingen in de BTW. Hoewel deze bevindingen niet direct van belang zijn voor dit onderzoek, acht ik deze toch het vermelden waard.

121 Opgenomen in de artikelen 148 tot en met 166 van de BTW-richtlijn.

vergoeding en de prestatie, is tevens enige duurzaamheid vereist wil sprake zijn van een economische activiteit. Concreet houdt het duurzaamheidsvereiste in dat ondernemerschap in de zin van de omzetbelasting pas aan de orde is wanneer regelmatig prestaties worden verricht in het economische verkeer. Ondanks dat het Europese Hof een betrekkelijk ruime invulling heeft gegeven aan het begrip economische activiteit en daarmee tevens het begrip belastingplichtige, heeft zij daaraan ook beperkingen opgelegd. Zo kan uit de gewezen jurisprudentie worden opgemaakt dat het uitsluitend verrichten van prestaties ‘om niet’ in de weg staat aan de hoedanigheid van belastingplichtige. We spreken dan van niet-economische activiteiten die geen prestatie vormen voor de BTW en derhalve buiten de heffing blijven. In beginsel moet er van uit worden gegaan dat sprake is van een economische activiteit als een prestatie wordt verricht tegen enige vergoeding, ongeacht hoe hoog deze is. Daarvan is echter geen sprake als de vergoeding dusdanig laag is dat deze gezien moet worden als een symbolische vergoeding, zodat in wezen sprake is van vrijgevigheid. In paragraaf 3.6.2 heb ik kort stilgestaan bij een reeks activiteiten die eveneens een economisch karakter ontberen. Dat daaronder tevens activiteiten die een subsidieontvanger verricht met een BTW-onbelastbare subsidie kunnen worden gerangschikt, is uiteraard van grote relevantie met betrekking tot dit onderzoek. Tot slot zijn de vrijstellingen in de BTW aan bod gekomen. De vrijgestelde prestatie is weliswaar een economische activiteit, maar over een dergelijke prestatie behoeft geen BTW te worden betaald. Daar staat tegenover dat ter zake van de vrijgestelde prestaties geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte voorbelasting bestaat.

Nadat in dit hoofdstuk het onderscheid tussen economische en niet-economische activiteiten is beschreven, komt de vraag op of, en zo ja wanneer, een activiteit die (mede) door een subsidie wordt gefinancierd al dan niet als economische activiteit moet worden aangemerkt. Deze vraag staat centraal in het volgende hoofdstuk.



## **Hoofdstuk 4: Belastbaarheid van subsidies in de BTW**

### **4.1 Inleiding**

In hoofdstuk 2 is het subsidiebegrip in zijn algemeenheid beschreven. Deze omschrijving bevat mijns inziens twee belangrijke elementen, te weten de *'aanspraak op financiële middelen'* en *'activiteiten'*. In het vorige hoofdstuk is naar voren gekomen dat sprake is van een economische activiteit die aan de omzetbelasting onderworpen is, als er duurzaam prestaties worden verricht tegen een bedongen vergoeding die in rechtstreeks verband staat tot die prestatie. Twee elementen uit deze definitie die in relatie tot de omschrijving van het subsidiebegrip in het oog springen, zijn *'prestaties'* en *'vergoeding'*. Als beide omschrijvingen naast elkaar worden gelegd, doemt de vraag op of een ondernemer door van de overheid een financiële tegemoetkoming, of andere soortgelijke bijdrage, in ontvangst te nemen, een prestatie tegen een vergoeding verricht waardoor deze in de heffing van de BTW moet worden betrokken. Het antwoord op deze vraag is van belang om te bepalen of een activiteit die (mede) door een subsidie wordt gefinancierd al dan niet als economische activiteit wordt aangemerkt. Als immers vastgesteld moet worden dat een activiteit wordt verricht zonder rechtstreekse tegenprestatie, omdat zowel een individuele tegenprestatie als een rechtstreekse subsidie ontbreekt, dan is geen sprake van een prestatie onder bezwarende titel en kwalificeert de prestatie niet als een economische activiteit. Normaliter zal over een dergelijk rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding geen twijfel bestaan. De subsidie daarentegen is een vreemde eend in de bijt, omdat in het geval inkomsten onder deze noemer worden ontvangen, een dergelijk rechtstreeks verband zich niet altijd even eenduidig vast laat stellen. Bovendien blijkt dit niet het enige element waaraan getoetst moet worden om de belastbaarheid van een subsidie vast te kunnen stellen. In dit hoofdstuk zullen de toetsstenen waarmee kan worden bepaald of een subsidie binnen of buiten de reikwijdte van de BTW valt, worden besproken. Vervolgens zullen deze toetsstenen worden toegepast op de onderscheidenlijke subsidievormen zoals ik die in hoofdstuk 2 heb beschreven.

Ik neem in het vervolg van dit onderzoek aan dat de ontvanger van een subsidie een ondernemer is. Zonder die aanname komt men immers aan de beantwoording van de onderzoeksvraag niet toe. Een subsidie kan alleen belastbaar zijn voor de BTW indien deze aan een ondernemer wordt verleend. Bovendien komt het recht op aftrek van voorbelasting louter toe aan de ondernemer voor de BTW.

### **4.2 Belastbare subsidies**

Om te beoordelen of een subsidie binnen dan wel buiten de reikwijdte van de BTW valt, is het van belang of de subsidie als een vergoeding voor een prestatie in de zin van de BTW kan worden aangemerkt. Als de subsidie buiten de werkingssfeer van de BTW valt, is de subsidie onbelast. Kwalificeert de subsidie echter wel als de vergoeding voor een belastbare prestatie, dan zal op basis van de activiteiten die de opdrachtnemer verricht, vastgesteld moeten worden of de subsidie

vrijgesteld dan wel belast is met BTW. Indien de in beginsel te belasten subsidie wordt verstrekt aan een ondernemer die prestaties verricht, welke zijn vrijgesteld op grond van de artikelen 131 tot en met 137 van de BTW-richtlijn en overeenkomstig artikel 11 van de Wet OB, kan BTW-heffing ter zake achterwege blijven, mits de subsidie wordt aangewend ten behoeve van die vrijgestelde prestaties. In het restant van dit hoofdstuk zal geabstraheerd worden van het feit of een BTW-vrijstelling van toepassing is. Er zal louter onderscheid gemaakt worden tussen belastbare en onbelastbare subsidies.

Naar algemeen wordt aangenomen, moet een ontvangen subsidie aan een tweetal criteria worden getoetst teneinde de belastbaarheid ervan vast te stellen. In de eerste plaats moet de subsidie rechtstreeks verband houden met de prestatie van de gesubsidieerde belastingplichtige. Ten tweede moet de prestatie leiden tot verbruik.<sup>122</sup> Van der Paardt voorziet hier nog een derde criterium, namelijk dat de subsidie een onderdeel moet vormen van de overeengekomen (markt)prijs.<sup>123</sup> In mijn ogen een logisch vereiste, omdat bij het ontbreken van een prijs geen aanknopingspunt voor belastingheffing bestaat. Indien cumulatief aan de eerste twee vereisten wordt voldaan, acht het Europese Hof een vergoeding voor een prestatie aanwezig en daarmee een belastbare subsidie. In deze paragraaf wordt beschreven hoe het Europese Hof en de Nederlandse rechtsprekende instanties invulling hebben gegeven aan deze toetsstenen.

#### **4.2.1 Rechtstreeks verband**

Bij de beschrijving van de belastingplicht in het voorgaande hoofdstuk kwam nadrukkelijk naar voren dat het criterium ‘rechtstreeks verband’ een essentiële rol vertolkt binnen de BTW. Of over een subsidie omzetbelasting verschuldigd is, hangt er dan ook in de eerste plaats van af of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de subsidie en een prestatie, of anders gezegd, of de verleende subsidie aangemerkt kan worden als de vergoeding voor een door de subsidieontvanger verrichte prestatie. Iedere prestatie tegen vergoeding, of dit nu een subsidie is of niet, dient aan het criterium van het rechtstreeks verband te voldoen, wil deze binnen het bereik van de omzetbelasting vallen. Is van een dergelijk rechtstreeks verband geen sprake, dan komt men niet toe aan de heffing van omzetbelasting. Er is dan immers geen sprake van een economische activiteit. De arresten van het Europese Hof van Justitie omtrent het rechtstreeks verband in kwesties die niet zozeer handelden om subsidies, kunnen daarom toch een belangrijke richting aangeven in de beoordeling van de belastbaarheid van subsidies. In dit verband verwijs ik naar paragraaf 3.5.2 en de aldaar behandelde jurisprudentie ter zake van het rechtstreeks verband.

Ik merk op dat het bij het rechtstreekse verband in vorenbedoelde zin nadrukkelijk gaat om de relatie tussen de prestatie en de tegenprestatie. Over de rechtstreekse samenhang tussen de prijs van

---

<sup>122</sup> S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2012-2013. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012, p. 117.

<sup>123</sup> R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 91-92.

handelingen en de subsidie, door van der Paardt aangeduid als evenredigheids<sup>124</sup>, ga ik hieronder bij de behandeling van prijssubsidies nader in.

#### **4.2.1.1 Prijssubsidie**

Krachtens artikel 73 van de BTW-richtlijn is een subsidie in elk geval belastbaar indien deze rechtstreeks verband houdt met de prijs van een prestatie. Dit artikel omschrijft de maatstaf van heffing als: *“alles wat een leverancier of dienstverrichter 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.”*

Met de laatste zinsnede heeft de gemeenschapswetgever dus nadrukkelijk beoogd bepaalde subsidies in de BTW-heffing te betrekken. Dergelijke subsidies worden aangeduid als prijssubsidies. Wanneer sprake is van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en een prestatie die wordt verleend aan een derde *en* deze subsidie (een deel van) de prijs vormt voor die prestatie die door deze derde ook wordt afgenomen, is sprake van een belastbare prijssubsidie. Ten aanzien van deze subsidies is telkens sprake van een driepartijenverhouding, namelijk de instantie die de subsidie verleent, de ondernemer die de subsidie ontvangt en de afnemer van de door de gesubsidieerde voortgebrachte goederen of diensten. Bij een prijssubsidie wordt in feite een deel van de vergoeding voor de prestatie door een andere partij dan de afnemer betaald en is de omvang van de subsidie gekoppeld aan de desbetreffende prestatie.

Op deze plaats merk ik reeds op dat prijssubsidies onderscheiden moeten worden van de categorie subsidies waarbij de vraag speelt of aan de betaling door de vermeende afnemer een prestatie aan diezelfde afnemer ten grondslag ligt. Bij de behandeling van het verbruikscriterium in de volgende paragraaf zal uitgebreid stil worden gestaan bij deze categorie. Ten aanzien van de categorie prijssubsidies mag worden aangenomen dat sprake is van vorenbedoeld verbruik door een identificeerbare afnemer.<sup>125</sup>

#### **Office des produits Wallons ASBL**

Voor de beantwoording van de vraag of een bedrag dat een ondernemer ontvangt van een derde, dat wil zeggen van een ander dan aan wie hij een prestatie tegen vergoeding verricht, volledig of gedeeltelijk gerekend moet worden tot de vergoeding voor die prestatie, heeft het Europese Hof in onder meer het arrest Office des produits Wallons ASBL<sup>126, 127</sup> maatstaven aangereikt aan de hand waarvan dit moet worden beoordeeld.

---

124 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Kluwer: Deventer 2000, p. 126.

125 R.N.G. van der Paardt en J.I. Rossa, 'Btw en subsidies', MKB-adviseur 2009/6, p. 30.

126 hierna aangeduid als: OPW

127 HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00 (Office des produits Wallons ASBL), BNB 2002/211

OPW is een Belgische particuliere vereniging zonder winstoogmerk wiens taken bestaan uit het maken van reclame voor en het verkopen van Waalse land- en tuinbouwproducten en voedingsmiddelen, waarvoor zij onderworpen is aan de heffing van BTW. Voor de in dit kader verrichte werkzaamheden, bestaande uit het uitgeven van een repertorium, het uitgeven van een tijdschrift, het opzetten van gedecentraliseerde steunpunten en het deelnemen aan lokale manifestaties, ontving de vereniging jaarlijks een bijdrage van het Waalse Gewest. De subsidie werd verleend op basis van de begroting van OPW. Het geschil in deze zaak spitst zich toe op de vraag of de subsidie, die deels dient om de exploitatiekosten te dekken en uiteindelijk ook de kostprijs van de producten beïnvloedt, aangemerkt moet worden als een belastbare vergoeding voor de BTW. De Belgische rechter wenst van het Europese Hof te vernemen welke invulling gegeven moet worden aan een prijssubsidie.

Het HvJ EU heeft bij de beantwoording van deze prejudiciële vraag vooropgesteld dat het enkele feit dat een door een derde betaalde bijdrage invloed kan hebben op de prijs van door de gesubsidieerde ondernemer geleverde goederen of verrichte diensten, op zich zelf niet voldoende is om deze bijdrage aan te merken als een prijssubsidie. De subsidie kan slechts als een belastbare tegenprestatie worden aangemerkt, indien een rechtstreeks verband bestaat tussen het betaalde bedrag en de prijs van de prestatie. Uit het arrest haal ik een aantal vereisten waaraan voldaan moet worden om te kunnen stellen dat de subsidie de prijs rechtstreeks beïnvloedt:

- De subsidie dient specifiek door de subsidieverstrekker aan de subsidieontvanger te worden betaald om een welbepaald goed te leveren of om een welbepaalde dienst ten behoeve van een derde te verrichten.<sup>128</sup> Tevens moet worden vastgesteld dat de verbintenis tot betaling van de subsidie met zich meebrengt dat de gesubsidieerde belastingplichtige recht heeft op betaling van de bijdrage zodra hij een belastbare handeling heeft verricht.<sup>129</sup> Hieruit leid ik af dat tevens een rechtstreeks verband tussen de vergoeding en de prestatie aanwezig dient te zijn.
- De afnemer van de prestatie dient profijt te hebben van de aan de gesubsidieerde toegekende subsidie. Het feit dat de ondernemer een subsidie ontvangt van een derde, moet hem in staat stellen de prestatie tegen een lagere prijs aan te bieden dan bij afwezigheid van de subsidie.<sup>130</sup>
- De door de subsidie vertegenwoordigde tegenwaarde dient ten minste bepaalbaar te zijn. Daartoe kan de verkoopprijs van de betrokken goederen of diensten worden vergeleken met hun normale kostprijs. Het is overigens niet vereist dat het bedrag aan verkregen subsidie exact gelijk is aan de prijsvermindering. Een significant verband tussen de prijsvermindering en de toegekende bijdrage, die forfaitair kan zijn,<sup>131</sup> volstaat.<sup>132</sup>

---

128 HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00 (Office des produits Wallons ASBL), r.o. 12.

129 HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00 (Office des produits Wallons ASBL), r.o. 13.

130 HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00 (Office des produits Wallons ASBL), r.o. 14.

131 Dit werd onlangs nogmaals bevestigd in het arrest *Le Rayon d'Or SARL* (HvJ 27 maart 2014, nr. C-151/13) betreffende een Franse instelling die een verzorgingstehuis exploiteert en van een zorgverzekeraar een 'zorgforfait' ontvangt als tegenprestatie voor de zorg die zij aan haar bewoners verleent. Het HvJ merkte deze betaling aan als een belastbare vergoeding voor een prestatie. Daaraan deed niets af dat de

Het eindoordeel van het HvJ EU in dit arrest luidt dat rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies in de zin het toenmalige artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde Richtlijn,<sup>133</sup> louter betrekking heeft op subsidies die volledig of gedeeltelijk de tegenprestatie vormen voor de levering van een goed of het verrichten van een dienst en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. Het Europese Hof besluit met de opmerking dat het aan de verwijzende rechter is om het rechtstreeks verband tussen de subsidie en de prijs aan de hand van de omstandigheden van het geval vast te stellen.

Uit de conclusie van Advocaat-Generaal Geelhoed<sup>134</sup> bij het zojuist besproken arrest ontleen ik de volgende omstandigheden die kunnen wijzen in de richting van een prijssubsidie:

- Indien het verstrekken van goederen of diensten aan consumenten een hoofdactiviteit van de begunstigde vormt.
- Indien subsidie wordt verleend voor de vaste kosten van de begunstigde, is minder snel sprake van rechtstreekse invloed dan wanneer de subsidie ziet op de variabele kosten die samenhangen met de door de begunstigde daadwerkelijk verrichte activiteiten.
- De intentie van de subsidiegever. Rechtstreekse invloed op de prijs zal eerder aanwezig zijn indien de subsidiegever juist beoogt om met de subsidie het verstrekken van goederen of diensten (tegen een redelijke prijs) te bevorderen. Het verstrekken van goederen of diensten kan zelfs een subsidievoorwaarde zijn.
- Eveneens zal eerder van rechtstreekse invloed sprake zijn, indien er een rekenkundige relatie te leggen is tussen de ontwikkeling van de hoogte van de subsidie, de voortgebrachte hoeveelheid en de ontwikkeling van de prijs van de desbetreffende goederen of diensten.

### **Keeping Newcastle Warm**

In een arrest aangaande een Engelse netwerkinstallateur, genaamd Keeping Newcastle Warm,<sup>135, 136</sup> bouwde het HvJ EU voort op haar arrest OPW. KNW hield zich bezig met het verlenen van adviezen aan woningbezitters op het gebied van energiebesparing. Onderdeel van deze dienstverlening vormde het door KNW namens haar klanten indienen van subsidieaanvragen bij de Engelse overheid, die voor dit doeleinde een budget had vrijgemaakt. Betreffende subsidie behelsde een vast bedrag per geleverd advies en werd bij toekenning uitbetaald aan KNW. De toekenning van deze subsidie verlaagde de prijs die de afnemers aan KNW verschuldigd waren voor de betreffende diensten. Het HvJ EU verwijst naar haar arrest OPW en concludeert dat de van de overheid ontvangen financiële bijdrage

---

verstrekke zorg niet van tevoren is bepaald, niet is geïndividualiseerd en dat de vergoeding in de vorm van een forfait wordt betaald. Overigens was geen BTW verschuldigd, omdat de betreffende prestatie is vrijgesteld.

132 HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00 (Office des produits Wallons ASBL), r.o. 17.

133 Dit artikel is identiek aan het huidige artikel 73 BTW-Richtlijn.

134 Conclusie A-G Hof van Justitie, L. A. Geelhoed, 27 juni 2001, c-184/00.

135 Hierna aangeduid als: KNW

136 HvJ 13 juni 2002, nr. C-353/00, (Keeping Newcastle Warm), V-N 2002/33.24.

kwalificeert als een belastbare prijssubsidie als bedoeld in artikel 11 A, lid 1, sub a, van de Zesde Richtlijn, omdat de subsidie werd gegeven per advies dat KNW aan haar klanten leverde en tot gevolg had dat zij de diensten tegen een lagere prijs af konden nemen.

Uit de beschreven jurisprudentie van het HvJ EU volgt, dat voor de kwalificatie van een financiële bijdrage als prijssubsidie moet worden voldaan aan een tweetal naast elkaar geldende criteria. In de eerste plaats moet sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding (subsidie) in de zin van artikel 2, lid 1, sub a BTW-richtlijn en het eerste zinsdeel van artikel 73 BTW-richtlijn. Daarnaast dient een rechtstreeks verband te bestaan tussen de subsidie en de prijs als bedoeld in de slotzin van artikel 73 BTW-richtlijn.

In de wet OB vinden we het begrip prijssubsidie niet terug. Desondanks is de vraag of een subsidie in de maatstaf van heffing moet worden betrokken als door derden betaalde elementen van de prijs, in de Nederlandse rechtspraak meer dan eens onderwerp van discussie geweest.

### **Winterschilderpremies**

Een voorbeeld hiervan herken ik in een zaak die speelde voor het Hof Den Haag inzake een schilder die in het kader van de ‘Premieregeling Afgeschermd Onderhoudsbuitenschilderwerk Winter’ bijdragen ontving van het Bedrijfschap Schildersbedrijf, de zogenaamde winterschilderpremie.<sup>137</sup> Door deze regeling wordt voorkomen dat de prijzen van zijn schilderdiens ten oplopen. Het Hof onderkent ter zake een significant verband tussen de premiebetaling en de prijzen voor het verrichte schilderwerk, die uitwerkt in een lagere prijsstelling voor de afnemers van de schilderdiens ten. Aldus was sprake van een rechtstreeks verband tussen de winterschilderpremie en het verrichte schilderwerk, zodat sprake was van een BTW-belaste prijssubsidie.

### **Studentenhuisvesting**

Een recenter voorbeeld waar de aanwezigheid van een prijssubsidie ter discussie stond, betreft een arrest van de Hoge Raad inzake de verhuur van studentenwoningen.<sup>138</sup> Deze procedure heeft betrekking op een erkende instelling op het gebied van volkshuisvesting gedreven in de vorm van een stichting, die met een drietal hogescholen een samenwerkingsovereenkomst is aangegaan omtrent de huisvesting van bij deze hogescholen ingeschreven buitenlandse studenten. Uit hoofde van deze overeenkomst ontvangt de stichting van de betreffende hogescholen een deel van het exploitatietekort van het project, alsmede een vergoeding voor leegstand die wordt toegekend per niet verhuurde kamer. Voor beide type vergoedingen zijn aparte voorwaarden gesteld. Ook hier is in geschil of de door de hogescholen aan de stichting betaalde bijdragen een belaste vergoeding vormen voor de verrichte

---

<sup>137</sup> Hof Den Haag, 19 mei 2004, nr. 03/0358, (Winterschilderpremie), V-N 2004/39.23.

<sup>138</sup> Hoge Raad, 10 januari 2014, nr. CPG 11/04916, (Studentenhuisvesting), BNB 2014/88.

prestaties. In eerdere aanleg heeft het Hof geoordeeld dat dat in casu het geval was.<sup>139</sup> Het Hof heeft bij zijn beoordeling beide bedragen onder één noemer geschaard en geoordeeld dat zij het karakter hebben van een prijssubsidie die rechtstreeks verband houdt met de door de stichting aan de internationale studenten verrichte verhuuractiviteiten.

Het oordeel van het Hof houdt in cassatie geen stand. Allereerst oordeelt de Hoge Raad dat de vergoeding ter afdekking van het exploitatietekort, respectievelijk de vergoedingen voor leegstand, niet over één kam geschoren hadden mogen worden, omdat voor deze vergoedingen afwijkende voorwaarden werden gesteld. Vervolgens legt de Hoge Raad aan de hand van het arrest OPW, en analoog aan hetgeen ik hiervoor heb beschreven bij de behandeling van dat arrest, uit aan welke voorwaarden moet zijn voldaan om tot een prijssubsidie te kunnen concluderen. Ten aanzien van de vergoedingen voor leegstand van de kamers overweegt de Hoge Raad dat deze niet in rechtstreeks verband staan tot de prijs van de verhuurde woonruimte. Deze vergoeding is immers alleen verschuldigd in het geval een kamer niet aan studenten wordt verhuurd. Voor 's Hofs oordeel dat studenten voordeel hebben genoten van de door de hogescholen betaalde exploitatievergoeding moet de huurprijs voor de studenten bepaalbaar worden beïnvloed. Reeds ter zitting bij het Hof heeft de Inspecteur echter aangegeven geen direct verband te zien tussen de betaalde vergoedingen en de door de studenten betaalde marktconforme huurprijzen. Op grond van deze punten komt de Hoge Raad tot het oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven. De zaak is door de Hoge Raad verwezen voor hernieuwde behandeling. Vooruitlopend op dit onderzoek acht ik dat voor het oordeel dat sprake is van een belastbare prijssubsidie, betrekkelijk weinig ruimte meer bestaat.

#### **4.2.2 Het verbruikscriterium**

Als vastgesteld kan worden dat een toegekende subsidie rechtstreeks verband houdt met een prestatie, kan de subsidie toch buiten de werkingssfeer van de BTW vallen als tegenover de subsidie geen prestatie staat die wordt verbruikt. Een rechtstreeks verband tussen de toegekende subsidie en de verrichte prestatie is derhalve niet het enige relevante element waaraan getoetst moet worden om al dan niet tot belastbaarheid van subsidies te kunnen concluderen. Een ander element ligt besloten in de doelstelling van de BTW, namelijk het belasten van het consumptief verbruik. Dit 'verbruikscriterium' heeft het Europese Hof geïntroduceerd in de zaak Mohr en verder uitgewerkt in de zaak Landboden Agrardienste. In voornoemde procedures stond de belastbaarheid van een overheidssubsidie binnen de omzetbelasting centraal. In deze paragraaf zal aan de hand van deze arresten de toetssteen verbruik worden uitgewerkt.

---

<sup>139</sup> Hof Leeuwarden, 27 september 2011, Nr. 10/0049.

## Mohr

In het arrest Mohr<sup>140</sup> had het HvJ EU te oordelen over de belastbaarheid van een op grond van Europese regelgeving<sup>141</sup> verleende subsidie aan een Duitse exploitant van een landbouwbedrijf.<sup>142</sup> De betreffende melkveehouder, Jürgen Mohr, ontving deze subsidie in het kader van de definitieve beëindiging van zijn melkproductie. De onderhavige subsidie was in het leven geroepen als vergoeding voor het verlies van inkomen als gevolg van het staken van het melkbedrijf en werd ingegeven om de overproductie van melk in de Europese Gemeenschap een halt toe te roepen.

De Duitse Belastingdienst, het Bundesfinanzhof, legde naar aanleiding van geschetst feitencomplex prejudiciële vragen voor aan het HvJ EU. De eerste vraag die speelde was, of een belastingplichtige landbouwer met het beëindigen van zijn melkproductie een dienst verricht<sup>143</sup> en vervolgens of de ontvangen vergoeding voor die dienst, zijnde de subsidie, belast moest worden.<sup>144</sup> In casu werd door enkele lidstaten aangedragen dat de verleende subsidie en de verbintenis om de melkproductie definitief stop te zetten van elkaar afhankelijk zijn en dat er aldus een rechtstreeks verband bestaat tussen de prestatie en de vergoeding. Zij stelden dat Mohr zodoende een dienst onder bezwarende titel had verricht en de ontvangen subsidie als een belastbare vergoeding in de zin van de richtlijn behoort te worden aangemerkt. Het Europese Hof aanvaarde deze uitleg niet en oordeelde dat geen sprake was van een door Mohr verrichte dienst. Het HvJ EU introduceerde bij de onderbouwing van dit standpunt een nieuw, maar tegelijkertijd het alleroudste en meest elementaire element, namelijk dat sprake dient te zijn van verbruik om aan de heffing van omzetbelasting toe te komen.<sup>145</sup> Het HvJ EU grijpt hiermee terug op het karakter van de BTW, zijnde een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten, en oordeelt dat in dit geval geen sprake is van verbruik in de zin van het communautaire stelsel van de BTW.<sup>146</sup> Aldus het Europese Hof verwerft de Europese Gemeenschap door landbouwers via de bevoegde nationale autoriteiten een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk.<sup>147</sup> Zo bezien leverde de verbintenis die Mohr is aangegaan om zijn melkproductie te beëindigen noch de Europese Gemeenschap, noch de bevoegde nationale autoriteit een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst zouden kunnen worden bestempeld.<sup>148</sup>

---

140 HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32.

141 Verordening EEG nr. 1336/86 van de Raad van 6 mei 1986 (Pb 1986, L 119), blz 21.

142 De betreffende subsidie werd verstrekt met tussenkomst van een Duitse overheidsinstantie, het Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft.

143 In de zin van het toenmalige artikel 6, eerste lid, Zesde Richtlijn

144 Op grond van het toenmalige artikel 11A, lid 1, sub a, Zesde Richtlijn.

145 W.A.P. Nieuwenhuizen en R. van Sligter, 'Subsidies? No Mohr BTW!', WFR 1996.

146 Het HvJ verwijst daarbij naar artikel 2, eerste alinea, van de Eerste richtlijn, dat als volgt luidt: "Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden."

147 HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32, r.o. 21.

148 HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32, r.o. 22.



Voorts overweegt Advocaat-Generaal Jacobs in zijn conclusie bij dit arrest nog dat landbouwers die de productie voortzetten evenmin te beschouwen zijn als verbruikers van een dienst verricht door de landbouwers die de productie beëindigen. Zij ondervinden weliswaar een voordeel doordat de markt waarin zij opereren een positieve impuls krijgt, maar dat voordeel is speculatief en niet kwantificeerbaar.<sup>149</sup>

Het HvJ EU oordeelde uiteindelijk dat de door Mohr ontvangen subsidie niet aan de heffing van omzetbelasting onderworpen is. Niet vanwege het ontbreken van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de verrichte prestatie, maar omdat tegenover de handeling van Mohr geen verbruik stond. Ik constateer dat het HvJ EU in zijn oordeel niet toekomt aan de toetsing of Mohr, door zich jegens de gemeenschap te verplichten zijn melkproductie te staken, al dan niet een dienst in de zin van BTW-richtlijn<sup>150</sup> heeft verricht. Het Europese Hof concludeert dat er geen identificeerbare verbruiker aangewezen kan worden en verbindt daaraan resoluut de conclusie dat bij gevolg geen dienst geconstateerd kan worden.

### **Landboden Agrardienste**

Het arrest Landboden Agrardienste<sup>151</sup> vertoont grote overeenkomsten met de het zojuist beschreven arrest Mohr. In de onderhavige zaak stond een subsidie centraal die het boerenbedrijf Landboden-Agrardienste GmbH & Co ontving van de Duitse overheid in ruil voor het terugdringen van de jaarlijkse aardappelproductie met 20 procent. Gelijk het arrest Mohr, lag de vraag voor of Landboden Agrardienste een dienst verrichtte door de aardappelproductie te reduceren in ruil voor de subsidie en vervolgens of sprake was van een belastbare subsidie. De door het HvJ EU in het Mohr-arrest gehanteerde uitleg wordt door de Duitse regering en het Finanzamt betwist. Partijen zijn van mening dat de productievermindering aangemerkt dient te worden als een afzonderlijke dienst met een eigen tegenprestatie, waardoor deze binnen de werkingssfeer van de richtlijn behoort te vallen.<sup>152</sup> Daarbij wordt met name in stelling gebracht dat het HvJ EU met de eis “voor eigen gebruik verwerven” een niet door de toenmalige Zesde Richtlijn gestelde voorwaarde in het leven heeft geroepen. Het karakter van de BTW dat de hoofdmoot vormde in het Mohr-arrest, kan naar zij menen niet als criterium aangewend worden.<sup>153</sup> Bovendien voerden zij aan dat aan wie de prestatie uiteindelijk ten goede komt, aan de samenleving of aan de overheid als vertegenwoordigster van de samenleving, niet van belang is, omdat een wettelijke grondslag ter zake in de richtlijn ontbreekt.<sup>154</sup> Het verweer bood echter geen soelaas want het HvJ EU vervolgt de weg die zij bij het Mohr-arrest was ingeslagen. Het Europese

---

149 Conclusie Advocaat-Generaal Jacobs, 29 februari 1996, nr C-215/9, BNB 1997/32, r.o. 28.

150 Toenmalig artikel 6, lid 1, van de Zesde Richtlijn

151 HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5.

152 HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5, r.o. 16.

153 HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5, r.o. 17.

154 Dit element wordt in de artikelen 2, 6 en 11 van de Zesde richtlijn niet als criterium genoemd.

Hof overweegt dat, aangezien de door de landbouwproducent aangegane verbintenis tot vermindering van zijn productie, noch de bevoegde nationale autoriteiten, noch identificeerbare andere personen een voordeel oplevert waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden beschouwd, deze verbintenis niet als een dienst onder bezwarende titel kan worden aangemerkt.<sup>155</sup> Om deze reden is de in dit kader ontvangen vergoeding in de vorm van een overheidssubsidie niet aan de BTW-heffing onderworpen.

De zaken Mohr en Landboden Agrardienste worden dus op een gelijklopende wijze beslecht. Daarbij werd niet relevant geacht dat het in het arrest Mohr ging om een subsidie die gebaseerd was op Europese regelgeving terwijl de zaak Landboden Agrardienste een nationale vergoeding betrof.<sup>156</sup> In mijn optiek heeft het HvJ EU in het arrest Landboden Agrardienste het verbruikscriterium geconcretiseerd. In het arrest Mohr liet het Europese Hof optekenen dat noch de Gemeenschap, noch de nationale autoriteiten een voordeel verkregen. In het Landboden arrest wordt daaraan de zinsnede “*noch identificeerbare andere personen*” toegevoegd. Ten slotte wordt vermeld dat geen voordeel wordt geleverd dat als bestanddeel van de kosten van de activiteit van een andere deelnemer aan het economisch verkeer kan worden beschouwd.<sup>157</sup> Naar ik meen wordt hier door het HvJ EU aangegeven dat de verbruiker ook een belastingplichtige ondernemer kan zijn. Van belang is dat een aanwijsbare afnemer of een af te bakenen groep afnemers voordeel heeft bij de handelingen die worden verricht door de subsidieontvanger, zodat sprake is van verbruik.<sup>158</sup> Met Van der Paardt ben ik van mening dat uit genoemde arresten kan worden afgeleid dat het rechtstreeks-verbandcriterium bij subsidies niet langer van doorslaggevende betekenis is.<sup>159</sup> Hetgeen overigens niet betekent dat het criterium niet langer relevant is.

#### 4.2.3 Uitwerking verbruikscriterium

Het door het Europese Hof gehanteerde verbruikscriterium heeft de nodige pennen in beweging gebracht. Van verschillende kanten gingen geluiden op dat met de introductie van dit criterium een subsidie die toegekend wordt door de overheid binnen de omzetbelasting niet of nauwelijks meer belastbaar zal zijn, aangezien dergelijke subsidies altijd een algemeen belang zullen dienen en derhalve geen identificeerbare verbruiker kan worden aangewezen.<sup>160</sup> Ik onderschrijf deze visie niet. Uit de belangwekkende arresten Mohr en Landboden Agrardienste leid ik af dat, indien de ontvanger van een subsidie tegenover deze vergoeding geen identificeerbaar voordeel voor de subsidieverstrekker of een identificeerbare andere derde biedt, de subsidie niet onder de heffing van BTW geschaard kan worden omdat geen verbruik plaats heeft. Kan dit voordeel echter wel worden

---

155 HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5, r.o. 24.

156 HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landboden Agrardienste), V-N 1998/5, r.o. 14.

157 Idem noot 35.

158 R.N.G. van der Paardt en J.I. Rossa, ‘Btw en subsidies’, MKB-adviseur 2009/6, p. 29.

159 R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000, p. 86.

160 o.a. W.A.P. Nieuwenhuizen en R. Van Slijter in ‘Subsidies? No Mohr BTW!’, *WFR* 1996/619 en H. Hop en L.L. Idsinga in ‘BTW en subsidies: het verbruikscriterium wint verder terrein’, *BTW-bulletin* 1998, nr. 4.

geconstateerd, dan kan wel degelijk sprake zijn van een belastbare subsidie, mits dan ook weer aan het rechtstreeks-verbandvereiste is voldaan. Mijns inziens behoeft het dienen van het algemeen belang het verbruik door identificeerbare personen niet uit te sluiten. De gesubsidieerde prestatie kan worden verbruikt door een derde, door de subsidieverstrekker of door de gesubsidieerde belastingplichtige zelf. In het navolgende zullen deze verschillende gebruikers worden toegelicht.

#### **4.2.3.1 Verbruik door een derde**

Eerder constateerde ik al dat, wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de subsidie van de overheid en een prestatie die wordt verbruikt door een derde en deze subsidie (gedeeltelijk) de prijs vormt voor die prestatie, sprake is van een belastbare prijssubsidie. De subsidie is dan een (bij)betaling voor geleverde goederen of diensten, waarvoor een derde het eventuele restant van de vergoeding betaalt en deze tevens de afnemer van de prestatie is. Anders dan in de arresten *Mohr* en *Landboden Agrardienste* kan bij een prijssubsidie een identificeerbare afnemer aangewezen worden en is de activiteit die door de subsidie wordt gefinancierd niet bestemd voor eigen gebruik. Bij prijssubsidies stuit de identificatie van de afnemer dus niet op problemen, het verbruik door deze afnemer is aanwijsbaar. Subsidieverstrekkings die kwalificeren als prijssubsidie zijn dus beslist belastbaar, ingeval deze rechtstreeks en evenredig verband houden met de prijs van geleverde goederen of diensten die worden verstrekt aan consumenten en waarmee de overheid het algemeen belang dient door de prijzen die consumenten moeten betalen te verlagen.

#### **4.2.3.2 Verbruik door de subsidieverstrekker**

Een belangrijk aspect in de beoordeling van de belastbaarheid van subsidies is uit welke hoofde de overheid een subsidie verstrekt. Handelt zij bij de subsidietoekenning louter in het algemeen belang en is er derhalve geen directe afnemer van de gesubsidieerde prestaties, zoals in de besproken arresten, dan zal doorgaans geen verbruik door de overheid als subsidieverstrekker te onderkennen zijn. Van een belastbare subsidie is dan geen sprake. Evenals *Braun* acht ik het echter onjuist aan de arresten *Mohr* en *Landboden Agrardienste* de conclusie te verbinden dat wanneer de overheid in het algemeen belang handelt, zij per definitie niet de afnemer van een prestatie kan zijn.<sup>161</sup>

Een categorie subsidies die na de gewezen arresten in mijn ogen nog altijd belastbaar zullen zijn, zijn de zogenoemde verbruikssubsidies. Het gaat hier om betalingen door de overheid onder de noemer subsidie, maar die niet binnen de begripsomschrijving vallen zoals ik die in hoofdstuk 2 van dit onderzoek heb gehanteerd. Dergelijke subsidies zijn aan te merken als een vergoeding voor prestaties verleend door de subsidieontvanger aan de subsidiërende overheid. De overheid verbruikt dan als afnemer prestaties die rechtstreeks verband houden met de verstrekte subsidie, ook al is die in het algemeen belang verstrekt. Feitelijk treedt de overheid dan op als consument en verstrekt zij de

---

<sup>161</sup> K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002, p. 67.

betaling vanuit die hoedanigheid. Naar mijn mening is in deze situaties zonder meer sprake van verbruik aan de zijde van de subsidiërende overheid, met als gevolg dat dergelijke verbruikssubsidies als een belastbare vergoeding aangemerkt dienen te worden.

In de nationale rechtspraak is het verbruik aan de zijde van de overheid meer dan eens onderwerp van discussie geweest. Daarbij wordt telkens het collectieve algemene belang afgezet tegen het individuele eigen belang.<sup>162</sup> Dat de scheidslijn tussen beide dun is, blijkt onder meer uit door de Hoge Raad gewezen arresten inzake een subsidie voor een justitiële inrichting en een door de gemeente toegekende subsidie ten behoeve van de exploitatie van gemeentelijke sportvoorzieningen en zwembaden en het stimuleren van sport. Beide arresten worden hieronder tegen elkaar afgezet. Opgemerkt zij dat het in de onderhavige zaken steeds gaat om subsidies die niet als prijssubsidie kunnen worden aangemerkt.

### **Justitiële Jeugdinstelling**

De Hoge Raad heeft in het arrest betreffende een justitiële jeugdinstelling<sup>163</sup> een in mijn ogen merkwaaardige invulling gegeven aan het verbruikscriterium. In dit arrest gaat het om een privaatrechtelijke stichting die een justitiële jeugdinstelling exploiteert. De opvang en hulp van de jeugdige delinquenten is gericht op het beperken van de onveiligheid in de samenleving en de resocialisatie van de betrokkenen. De stichting ontvangt voor de in dit kader verrichte werkzaamheden een jaarlijkse subsidie van het Ministerie van Justitie. Deze subsidie dient ter financiering van alle kosten die de stichting voor de uitvoering van de bedoelde werkzaamheden maakt. In lijn met de hiervoor aangehaalde Europese jurisprudentie gaat de Hoge Raad na of een persoon kan worden aangewezen die voordeel heeft van de verbintenis die de gesubsidieerde jeugdinstelling is aangegaan met de subsidiërende overheid, waardoor die persoon als gebruiker van een dienst kan worden aangemerkt. De Hoge Raad oordeelde dat de uitgevoerde werkzaamheden eigen werkzaamheden van de stichting vormen die de subsidiërende overheid geen voordeel hebben opgeleverd, zodat geen sprake is van verbruik. De Hoge Raad concludeert dat werkzaamheden van de justitiële jeugdinstelling niet kwalificeren als een economische activiteit en daarmee ook niet als diensten in de zin van de BTW.

Ik waag te betwijfelen of de uitbesteding van overheidstaken, zoals in casu, inderdaad tot een dergelijke BTW-behandeling behoort te leiden. Anders dan de Hoge Raad, ben ik van mening dat de werkzaamheden van de stichting wel degelijk leiden tot verbruik, en wel aan de zijde van de overheid. Ik beaam dat de samenleving als geheel de vruchten plukt van een succesvol opererende justitiële jeugdhulpverlening. Desalniettemin constateer ik dat de overheid met het uitbesteden van de zorg voor

---

<sup>162</sup> G.J. van Norden, *Het concern in de BTW (diss.)*, Deventer: Kluwer 2007, p. 254.

<sup>163</sup> HR 15 oktober 2004, nr. 39 956, (Justitiële jeugdinstelling), BNB 2004/430.

de jeugdige gedetineerden zich gevrijwaard ziet van wat normaliter een overheidstaak is. Het betreft hier een wezenlijk andere situatie dan in de arresten Mohr en Landboden Agrardienste waarin een subsidieontvanger zich verplichtte bepaalde activiteiten te beëindigen, respectievelijk te reduceren, zonder dat een aanwijsbare afnemer daar een aantoonbaar voordeel van ondervond, zodat van verbruik geen sprake kan zijn. Ik ben dan ook de mening toegedaan dat er in het onderhavige geval wel degelijk sprake is van een aanwijsbaar verbruik en een daarmee gepaard gaand voordeel. Er lijkt mij veel voor te zeggen dat de stichting met de hulp en opvang van jeugdige delinquenten diensten verricht die leiden tot verbruik door de overheid. De stellingname van Van Dongen dat de Hoge Raad het begrip 'verbruik' in het onderhavige arrest iets te eng heeft uitgelegd, deel ik ten volste.<sup>164</sup>

### **Gemeentelijke sportvoorzieningen**

Dat van verbruik door de subsidiërende overheid sprake kan zijn wanneer de subsidieontvanger een taak van diezelfde overheid uit handen neemt en daarvoor een subsidie ontvangt, blijkt uit een later door de Hoge Raad gewezen arrest.<sup>165</sup> Deze situatie deed zich namelijk ook voor in een procedure die handelde over een door de gemeente Leeuwarden toegekende subsidie ten behoeve van de exploitatie van gemeentelijke sportvoorzieningen en zwembaden en het stimuleren van sport binnen de gemeente. De subsidie werd verstrekt aan een door de gemeente zelf opgerichte vennootschap. Deze vennootschap had met de gemeente een overeenkomst gesloten op grond waarvan zij gehouden was betreffende overheidstaken op zich te nemen. In lijn met de Europese jurisprudentie hanteerde het Hof te Leeuwarden het verbruikscriterium bij de beoordeling of de overheidssubsidie aangemerkt moest worden als een belastbare vergoeding voor de door de vennootschap verrichte diensten. Het Gerechtshof constateerde dat de gemeente met het uitbesteden van haar taken aan de vennootschap een voordeel had genoten en derhalve als gebruiker van deze diensten aangemerkt diende te worden. Volgens het Hof was daarom sprake van een BTW-belaste subsidie.<sup>166</sup> Hieruit blijkt dat, zoals ik eerder betoogde, sprake kan zijn van verbruik, ondanks dat met de verrichte activiteiten tevens het algemeen belang wordt gediend. In dit geval wordt immers aan de bewoners van de gemeente gelegenheid tot sportbeoefening geboden. De Hoge Raad concludeerde in een later stadium eveneens tot belastbaarheid van de subsidie. Nederlands hoogste rechtscollege overwoog dat sprake is van een onbelastbare subsidie als de subsidie wordt gegeven voor de 'eigen activiteiten' van belanghebbende. Daarvan was geen sprake doordat de vennootschap prestaties verrichtte jegens de gemeente in ruil waarvoor zij een subsidie ontving. Aldus was sprake van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de overeengekomen prestaties. In dit geval leidden de werkzaamheden van de gesubsidieerde vennootschap tot een voordeel voor de subsidiërende gemeente, omdat zij verlost is van het beheer en de exploitatie van sportaccommodaties van de gemeente.

---

<sup>164</sup> A. van Dongen, 'Subsidie voor eigen gebruik', BtwBrief 2004, 26.

<sup>165</sup> HR 20 februari 2009, nr. 41 209, (Gemeentelijke sportvoorzieningen), BNB 2009/127.

<sup>166</sup> Hof Leeuwarden, 18 augustus 2004, nr. 02/0916, V-N 2004/65.2.7.

### **Exploitatie parkeergarage**

Een andere zaak waarin de Hoge raad zich heeft uitgelaten over de belastbaarheid van een overheidssubsidie betreft een door de gemeente verleende subsidie aan een woningstichting. Betreffende stichting ontving deze subsidie ter afdekking van de onrendabele kosten voor de bouw en exploitatie van een parkeergarage op een van de gemeente in erfpacht verkregen, met woningen bebouwd perceel.<sup>167</sup> Als tegenprestatie verplichtte de woningstichting zich tot het realiseren, het beschikbaar stellen en houden van minimaal zestig parkeerplaatsen ten behoeve van de buurtstalling en deze voorziening geheel voor eigen rekening en risico te exploiteren onder nader door de gemeente te stellen voorwaarden. Ook hier blijft de Hoge Raad in het spoor van de arresten Mohr en Landboden Agrardienste en oordeelde dat de werkzaamheden van de woningstichting de gemeente geen voordeel opleveren en zij zodoende geen prestatie verbruikt in de zin van het communautaire stelsel van de BTW. De onderwerpelijke subsidie was derhalve niet belast met BTW.

Ik signaleer dat het onderhavige geschil grote gelijkenissen vertoont met eerdere jurisprudentie ter zake van het realiseren van parkeergelegenheden.<sup>168</sup> In die zaken werd eveneens een parkeergarage gebouwd met een subsidie van de gemeente. De Hoge raad, respectievelijk het Gerechtshof te Den Haag, merkte de subsidies destijds aan als een belastbare vergoeding voor een aan de gemeente verleende prestatie. In beide zaken werd aan de subsidieverstrekende gemeente een dienst verricht in de zin dat voorzien werd in de behoefte van de overheid om parkeergelegenheid te verschaffen. Er was zodoende sprake van een aanwijsbare afnemer en dus ook van verbruik. Een wezenlijk verschil tussen deze beide zaken en het hiervoor besproken geval is dat deze parkeergarages algemeen toegankelijk waren. De buurtgarage is daarentegen niet beschikbaar voor publiek gebruik. De parkeerplaatsen worden verhuurd aan de bewoners van het complex en enkele bedrijven.

#### **4.2.3.3 Verbruik door de subsidieontvanger**

Tot slot kan verbruik plaatsvinden door de subsidieontvanger zelf. In die gevallen komt de gesubsidieerde activiteit uitsluitend ten goede aan de ontvanger van de subsidie. Van een prestatie aan en verbruik door de subsidieverstrekker of een identificeerbare derde is dan geen sprake. Er kan dan geen prestatie in de zin van de BTW onderkend worden

### **Open call- subsidies**

Een dergelijk scenario deed zich voor in een zaak waarin subsidies werden verstrekt ter bevordering van projecten voor de volksgezondheid.<sup>169</sup> De subsidieverstrekker, 'Zorg Onderzoek Nederland en Medische Wetenschappen',<sup>170</sup> hanteerde daarbij een zogenoemde 'open call'-methode. Dit is een

---

<sup>167</sup> HR 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212.

<sup>168</sup> HR 23 juni 1993, nr. 28 613 (Malieveld), BNB 1993/260 en Hof Den Haag 3 november 1997, nr. 95/2491.

<sup>169</sup> Rechtbank 's-Gravenhage, 22 februari 2012, nr. AWB 10/4278.

<sup>170</sup> hierna aangeduid als: ZonMw.

subsidieronde op initiatief van de subsidieverstrekker, waarbij projectontwikkelaars zich op basis van algemene beleidsopdrachten kunnen inschrijven om op eigen initiatief een project te ontwikkelen.<sup>171</sup> Een van de begunstigde van deze subsidie is een onderneming die een wetenschappelijk onderzoeksen adviesbureau op het terrein van gezondheidscommunicatie en massa media exploiteert. Voor de rechtbank te 's Gravenhage speelde de vraag of een 'open call'-subsidie onderworpen is aan de heffing van omzetbelasting, doordat zij als een vergoeding voor een prestatie moet worden aangemerkt. De rechtbank oordeelde dat de 'open call'-methodiek er toe strekt dat ZonMw de projecten slechts in algemene termen openstelt en dat een subsidieontvanger hieraan zelf invulling geeft door het ontwikkelen en uitvoeren van een project binnen het kader van de doelstellingen van ZonMw. Hieraan verbindt de rechtbank de conclusie dat de subsidieverstrekker geen concreet voordeel geniet van de ontwikkelde projecten. Mijns inziens worden de verkregen subsidiegelden aangewend ten behoeve van de eigen activiteiten van de organisatie in kwestie, waarmee zij tevens het algemeen belang dient, doordat de projecten bij kunnen dragen aan een verbetering van de volksgezondheid. Onder verwijzing naar het arrest Mohr van het HvJ EU, oordeelde de rechtbank te 's Gravenhage dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de vergoedingen en de door gesubsidieerde verrichte prestaties op grond waarvan ZonMw of een andere identificeerbare derde als verbruiker van die prestaties kan worden aangemerkt. De 'open call'-subsidie is derhalve niet belast met BTW, doordat deze geen vergoeding voor een met BTW te belasten prestatie vormt.

In de volgende paragraaf worden de onbelastbare subsidies voor de BTW verder uitgewerkt.

### **4.3 Onbelastbare subsidies**

In de vorige paragraaf heb ik de criteria beschreven waaraan getoetst moet worden om de belastbaarheid van een subsidieverstreking vast te kunnen stellen. Hieruit kwam naar voren dat prijssubsidies en verbruikssubsidies aangemerkt kunnen worden als belastbare subsidies voor de BTW. In hoofdstuk 2 van dit onderzoek heb ik nog twee soorten subsidies besproken, te weten de exploitatiesubsidies en budgetsubsidies. Deze subsidievormen zijn tot nu toe nog onbelicht gebleven in het kader van de belastbaarheid. Onderstaand zal ik ingaan op de belastbaarheid van exploitatie- en budgetsubsidies, die in mijn ogen de in de voorgaande paragrafen beschreven toetsstenen veelal niet kunnen doorstaan.

#### **4.3.1 Exploitatiesubsidies**

Een exploitatiesubsidie wordt veelal door een overheidsinstantie verstrekt om een exploitatietekort te dekken of dient tot instandhouding van organisaties of instellingen die niet kostendekkend kunnen opereren. Ter uitvoering van deze vorm van subsidiëring wordt aan de hand van bepaalde criteria een vast subsidiebedrag toegekend. In mijn optiek vormen exploitatiesubsidies in beginsel geen

---

171 C. van Vliesteren, 'Subsidie en de gevolgen voor de BTW', tijdschrift administratie – nummer 6 – juni 2013, p. 15.

vergoeding voor één of meerdere prestaties en dienen zij daarom buiten de BTW-heffing te blijven. Hiervoor kunnen een aantal rechtvaardigingsgronden aangedragen worden.

In de eerste plaats kan geen verbruik worden geconstateerd bij een identificeerbaar persoon, anders dan de subsidieontvanger zelf. Deze vorm van subsidiering komt slechts ten goede aan de onderneming van de subsidieontvanger zelf. Daarnaast voldoen subsidies uit deze categorie in de regel niet aan het vereiste dat een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de subsidie en de prestaties die worden verricht. Bij de verstrekking van exploitatiesubsidies wordt doorgaans niet overeengekomen dat de ontvanger als tegenprestaties bepaalde specifieke prestaties moet verrichten. Van belang is dat, in tegenstelling tot prijssubsidies, de hoogte van de subsidie ‘vaststaat’ en niet afhangt van de door de subsidieontvanger te verrichten hoeveelheid leveringen of diensten.<sup>172</sup> Een exploitatiesubsidie is dus een financiële bijdrage die niet rechtstreeks verband houdt met de prijs van een goed of een dienst, maar deze kan wel onrechtstreeks een weerslag hebben op de uiteindelijke kostprijs.

### **Theatervoorstellingen**

Dit voor de BTW-heffing belangrijke verschil in kwalificatie als prijssubsidie of exploitatiesubsidie is niet altijd even eenvoudig te constateren. Een illustratief voorbeeld daarvan herken ik in een procedure omtrent de belastbaarheid van een gemeentelijke subsidie die werd verstrekt aan een stichting die theatervoorstellingen organiseerde.<sup>173</sup> De onderwerpelijke subsidie werd door de gemeente verstrekt op basis van de begroting van de stichting voor het desbetreffende jaar en was aan een maximum gebonden. Vervolgens werd na afloop van het jaar de definitieve hoogte van de subsidie vastgesteld aan de hand van het jaarverslag inclusief balans en exploitatierekening. Het Gerechtshof te Arnhem oordeelde aanvankelijk dat sprake was van een belastbare prijssubsidie, omdat was gebleken dat de subsidie er toe strekte de toegangsprijzen voor theaterbezoekers zo laag mogelijk te houden.<sup>174</sup> De Hoge Raad daarentegen overwoog dat de enkele omstandigheid dat de gemeente met het verstrekken van de subsidies ten doel had de toegangsprijzen voor de theaterbezoekers zo laag mogelijk te houden, niet met zich meebrengt dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de subsidies en de hoogte van de toegangsprijzen. Volgens de Hoge Raad hield de subsidie slechts verband met de exploitatieresultaten als geheel waarvan de toegangsprijzen een onderdeel vormden, zodat deze toegangsprijzen niet anders dan indirect van de subsidie afhankelijk waren. De subsidie in kwestie kon dus niet worden betiteld als een prijssubsidie, maar moest worden aangemerkt als een onbelastbare exploitatiesubsidie en kon zodoende niet worden betrokken in de maatstaf van heffing.

---

172 C. van Vliet, ‘wel of geen btw verschuldigd over subsidies, Steuntje in de rug met gevolgen’, Fiscaal Rendement 2-2012.

173 HR 22 december 1993, nr. 29 288, (Theatervoorstellingen), BNB 1994/70.

174 Hof Arnhem 17 november 1992, nr. 91/1107, Infobulletin 93/694.



### 4.3.2 Budgetsubsidies

Een budgetsubsidie kenmerkt zich door de omstandigheid dat de subsidiërende partij toezicht houdt op de aanwending van de subsidiegelden. Door het verstrekken van een budgetsubsidie kan de subsidieverstrekker invloed uitoefenen op de wijze waarop de gesubsidieerde zijn bedrijfsuitoefening in algemene zin inricht. Tussen de subsidieverstrekker en de subsidieontvanger worden afspraken gemaakt over de taken die met behulp van de verstrekte financiële middelen moeten worden uitgevoerd. Een budgetsubsidie is in feite een vorm van subsidieverstrekking waarbij de bestaande regelingen ter afdekking van exploitatietekorten zoals hiervoor besproken, worden aangepast.

In een brief die dateert van 23 december 1994<sup>175</sup> heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën zich uitgelaten omtrent de belastbaarheid van budgetsubsidies. Ter zake heeft hij aangegeven de bevindingen zoals deze blijken uit de ‘Notitie inzake BTW-heffing en subsidieverstrekking’,<sup>176</sup> ten volste te onderschrijven. Uit deze notitie maak ik op dat in de negentiger jaren een omslag heeft plaatsgevonden in de methodiek van subsidieverstrekking van exploitatiesubsidiëring naar budgetsubsidieëring. Deze tendens werd ingegeven door de wens meer controle uit te kunnen oefenen op een goede en efficiënte aanwending van de overheidsgelden. Dit betekent in mijn optiek niet dat daarmee het karakter van de subsidie is veranderd. De overheid eist alleen een betere verantwoording van de handelingen van de gesubsidieerde instelling en derhalve van de besteding van de gelden, zonder dat de subsidie daarmee het karakter van een belastbare prijssubsidie of een verbruikssubsidie krijgt. Normaliter krijgt de subsidieverstrekker slechts toezicht op de besteding van de subsidie en is er geen sprake van verbruik door de subsidieverstrekker of een identificeerbare derde, maar alleen door de subsidieontvanger zelf. Van budgetsubsidies kan ook niet worden gezegd dat de hoogte ervan in rechtstreeks verband staat tot de prijsstelling van de uitgaande prestaties van de gesubsidieerde ondernemer. Ook een budgetsubsidie is dus in beginsel onbelast.

Zulks leid ik ook af aan de bewoordingen van de Hoge Raad in het eerder besproken arrest omtrent een door de gemeente Leeuwarden toegekende subsidie ten behoeve van de exploitatie van gemeentelijke sportvoorzieningen en zwembaden en het stimuleren van sport binnen de gemeente. Daarin overweegt Nederlands hoogste rechtscollege dat wanneer een subsidieontvanger moet voldoen aan de door de subsidiegever met betrekking tot de gesubsidieerde handelingen gestelde voorwaarden, niet met zich meebrengt dat de handelingen diensten jegens de subsidiegever zijn in de zin van artikel 4, lid 1, van de Wet OB.<sup>177</sup> Het enkel voldoen aan de gestelde subsidievoorwaarden leidt dus niet tot een belastbare prestatie in de zin van de BTW.

---

175 MvF 23 december 1994, nr. VB94/4577, Notitie inzake btw-heffing en subsidieverstrekking.

176 Deze notitie is geschreven door een werkgroep waarin werd deelgenomen door het Interprovinciaal Overleg (IPO), de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), de Vereniging van Ondernemingen in de Gepremieerde en gesubsidieerde sector (VOG), het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen, het Ministerie van Binnenlandse Zaken en het Ministerie van Financiën.

177 HR 20 februari 2009, nr. 41 209, (Gemeentelijke sportvoorzieningen), BNB 2009/127, r.o. 3.2.3.

Onder omstandigheden kan het verstrekken van een budgetsubsidie toch tot belastbaarheid leiden. Daarvan is sprake indien de invloed van de subsidiërende partij op de bedrijfsuitoefening van de ondernemer aan wie de subsidie toekomt van dien aard is, dat deze ondernemer ten behoeve van de subsidiegever een recht opoffert, een beperking aanvaardt, dan wel een zaak afstaat.<sup>178</sup> In die gevallen kan wel een rechtstreeks verband tussen de subsidie en een door de subsidieontvanger te verrichten prestatie geconstateerd worden. De subsidie wordt dan namelijk verstrekt ten behoeve van een prestatie die ten goede komt aan de subsidieverstrekker, dan wel een andere partij, zodat feitelijk sprake is van een verhouding opdrachtgever-opdrachtnemer.

Uit het voorgaande kan worden opgemaakt dat de scheidslijn tussen belastbare en onbelastbare subsidies voor de BTW soms dun is en dat een eventuele BTW-heffing in het kader van subsidieverstrekking in hoge mate afhankelijk is van de wijze waarop de subsidiërende partij gebruik maakt van het subsidie-instrument. Van Nieuwenhuizen<sup>179</sup> merkt op dat indien men de risico's van belastingheffing ten aanzien van de subsidies wil beteugelen, ervoor gezorgd moet worden dat de subsidievoorwaarden zoveel mogelijk worden beperkt, de subsidiegelden liefst verstrekt worden met het oog op een duidelijk algemeen belang en vooral niet de subsidieomvang afhankelijk te stellen van de prestaties van de subsidieontvanger. Door te sleutelen aan de voorwaarden waaronder een subsidie wordt verstrekt, kan dus gestuurd worden in de gewenste richting, belast dan wel onbelast.

#### **4.4 Conclusie**

Uit de Europese jurisprudentie volgt dat subsidies alleen in de BTW-heffing kunnen worden betrokken indien een rechtstreeks verband bestaat tussen de subsidie en een prestatie. Wanneer een ondernemer van de overheid of van derden een financiële tegemoetkoming ontvangt in de vorm van een subsidie, moet derhalve steeds worden nagegaan of deze subsidie voor de BTW is aan te merken als een vergoeding voor een door de subsidieontvanger verrichte prestatie.

Een rechtstreeks verband tussen de toegekende subsidie en de verrichte prestatie is echter niet het enige relevante element waaraan getoetst moet worden om al dan niet tot belastbaarheid van een subsidie te kunnen concluderen. Een ander element ligt besloten in de doelstelling van de BTW, namelijk het belasten van het consumptief verbruik. Uit de jurisprudentie van het HvJ EU kan worden afgeleid dat sprake is van een belastbare subsidie als bij de subsidieverstrekker of bij een derde sprake is van identificeerbaar verbruik. Als de subsidieverlener louter in het algemeen belang handelt zal doorgaans geen sprake zijn van identificeerbaar verbruik en wordt de subsidie niet belast. Het dienen van het algemeen belang hoeft het verbruik door identificeerbare personen echter niet uit te sluiten,

---

<sup>178</sup> MvF 23 december 1994, nr. VB94/4577, Notitie inzake btw-heffing en subsidieverstrekking

<sup>179</sup> W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Subsidies en omzetbelasting: een kwestie van appels met peren vergelijken', MBB 1992.

zodat niet gesteld kan worden dat met de introductie van het verbruikscriterium subsidieverstrekingen nauwelijks of geen aanleiding geven tot BTW-heffing.

Enerzijds heb ik geconstateerd dat verbruikssubsidies, waarbij verbruik door de subsidiërende overheid plaatsvindt, wel degelijk belastbaar zijn. Deze categorie subsidies zijn aan te merken als een vergoeding voor prestaties verleend door de subsidieontvanger aan de subsidiërende overheid. De overheid verbruikt dan als afnemer prestaties die rechtstreeks verband houden met de verstrekte subsidie, ook al dient deze tevens het algemeen belang. Feitelijk treedt de overheid dan op als consument en verstrekt zij de betaling vanuit die hoedanigheid. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een overheidsinstantie een taak uitbesteedt onder toekenning van een daarmee verband houdende subsidie. De gesubsidieerde belastingplichtige verricht dan een prestatie aan de subsidiërende overheid die zich gevrijwaard ziet van haar verplichtingen.

Anderzijds zijn ook prijssubsidies belastbaar ingeval deze rechtstreeks en in evenredigheid verband houden met de prijs van geleverde goederen of diensten aan consumenten en waarmee de overheid beoogt een bijbetaling te doen in de verlaagde prijzen die de consument moet betalen. Het Europese Hof heeft in het arrest Office des produits Wallons ASBL criteria vastgesteld ter beoordeling of sprake is van een belastbare prijssubsidie. Zo dient te worden beoordeeld of de subsidie de prijs voor de betreffende prestatie in belangrijke mate beïnvloedt. Als de subsidieverlening leidt tot een prijsvermindering voor de afnemer van de prestatie, houdt de subsidie rechtstreeks verband met de prestatie en is de subsidie belast. Overigens is het voor het belasten van een subsidie niet nodig dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering voor de betreffende prestatie. Een significant verband tussen de prijsvermindering en de toegekende bijdrage, die ook forfaitair kan zijn, volstaat.

Vormt een subsidie niet de vergoeding voor een prestatie, dan komt btw-heffing niet aan de orde. In de praktijk geldt dat met name voor exploitatiesubsidies, alsook voor budgetsubsidies. In de eerste plaats doordat bij deze vormen van subsidieverstreking veelal geen verbruik kan worden geconstateerd bij een identificeerbaar persoon, anders dan de subsidieontvanger zelf. Daarnaast voldoen deze subsidies in de regel niet aan het vereiste dat een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de subsidie en de prestaties die worden verricht. Dit is slechts anders als aan de subsidieverstreking dusdanige voorwaarden worden verbonden dat een gesubsidieerde ten behoeve van de subsidiegever een recht opoffert, een beperking aanvaardt, dan wel een zaak afstaat. Feitelijk is dan sprake van een prestatie die ten goede komt aan de subsidieverstrekker, dan wel een andere partij. Normaliter krijgt de subsidieverstrekker slechts toezicht op de besteding van de subsidie en is er geen sprake van verbruik door de subsidieverstrekker of een identificeerbare derde, maar alleen door de subsidieontvanger zelf.

In feite is bij de beoordeling van de belastbaarheid van een subsidie sprake van een ‘drietrapsraket’. Allereerst is van belang dat degene die de subsidie ontvangt aangemerkt wordt als ondernemer in de zin van de omzetbelasting. Vervolgens zal bezien moeten worden of de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prestatie van de subsidieontvanger. Tot slot zal getoetst moeten worden of de activiteit van de gesubsidieerde leidt tot verbruik van deze prestatie door de subsidieverstrekker of een identificeerbare derde. Als deze drie vragen ontkennend beantwoord moeten worden, kan geconcludeerd worden dat geen sprake is van een belastbare subsidie voor de BTW.

Naast de discussie omtrent de belastbaarheid van subsidies speelt in de praktijk de vraag welk effect het ontvangen van een subsidie heeft op het recht op aftrek van voorbelasting. Op deze vraag poog ik in het vervolg van dit onderzoek een antwoord te geven. Daarbij zullen vrijwel uitsluitend de onbelastbare subsidies, zoals een onbelastbare exploitatiesubsidie of een onbelastbare budgetsubsidie, centraal staan.

## Hoofdstuk 5: Het recht op aftrek van voorbelasting

### 5.1 Inleiding

Na in het vorige hoofdstuk de BTW-kwalificatie van de verschillende subsidievormen te hebben vastgesteld, dient voor de beantwoording van de probleemstelling bepaald te worden of en in hoeverre het ontvangen van een subsidie het aftrekrecht beïnvloedt. Daartoe zal in dit hoofdstuk eerst stil worden gestaan bij de systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting. De aftrek van voorbelasting door ondernemers vormt het meest essentiële kenmerk van de BTW.<sup>180</sup> Met voorbelasting wordt bedoeld de BTW die belastingplichtigen door andere ondernemers in rekening gebracht krijgen ter zake van aan hen verrichte leveringen of verleende diensten.<sup>181</sup> Het systeem van aftrek van voorbelasting bewerkstelligt dat er in beginsel geen BTW drukt op door een belastingplichtige gemaakte kosten, maar dat deze uiteindelijk drukt bij de eindverbruikers van goederen en diensten. Op deze wijze wordt de neutraliteit van de belasting gewaarborgd. Er bestaan echter tal van uitzonderingen op de regel.<sup>182, 183</sup>

Hoewel het systeem van het recht op aftrek van voorbelasting erg uitgebreid is, beperk ik mij in dit hoofdstuk tot de kern van het systeem.<sup>184</sup> Daartoe zal eerst aandacht worden geschonken aan de verschillende kostensoorten die onderscheiden kunnen worden voor de BTW. Vervolgens zullen deze kostensoorten worden gerelateerd aan het recht op aftrek van voorbelasting. Duidelijk zal worden hoe er met dit aftrekrecht omgegaan dient te worden indien een belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde activiteiten verricht en wanneer een belastingplichtige deels niet-economische activiteiten verricht.

### 5.2 Kostensoorten in de BTW

In een drietal arresten heeft het HvJ EU een denkraam uiteengezet om vast te stellen of de BTW op kosten aftrekbaar is. Het betreft de arresten *Midland Bank*<sup>185</sup>, *Abbey National I*<sup>186</sup> en *Cibo Participations*<sup>187</sup>. In deze arresten hanteert het HvJ EU steeds dezelfde criteria bij de beoordeling of de voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt, die ook in latere jurisprudentie als leidraad fungeren.<sup>188</sup> Advocaat- Generaal Overgaauw noemt deze door het Europese Hof ontwikkelde leer de ‘Midland-doctrine’.<sup>189</sup> Uit de Midland-doctrine kan het ‘beginsel van de doorberekende kosten’ ofwel de

---

180 Zo menen ook Van Hilten en Van Kesteren, zie: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, p. 299.

181 S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010, p.1.

182 K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, p. 1.

183 M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, p. 299.

184 De regels met betrekking tot de herziening van aftrek, factuurvereisten, tijdstip van aftrek e.d. blijven buiten beschouwing.

185 HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (*Midland Bank*), V-N 2000/44.20.

186 HvJ 22 februari 2011, C-408/98 (*Abbey National I*) V-N 2001/15.26.

187 HvJ 27 september 2001, C-16/00 (*Cibo Participations SA*), V-N 2001/55.7.

188 O.a. HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (*Kretztechnik*), V-N 2005/29.18, HvJ, 8 februari 2007, C-435/05 (*Investrand*) en HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (*AB SKF*), V-N 2009/56.13.

189 Conclusie van A-G Overgaauw van 10 april 2007 bij de zaken 42 863 en 42 868, V-N 2007/25.29 (par.2.7)

‘kostendoorberekeningsmethode’ worden afgeleid.<sup>190</sup> Daarbij zijn twee typen kosten te onderscheiden, namelijk directe kosten en algemene kosten. Onderstaand zal ik aan de hand van de in de Midland-doctrine geformuleerde beginselen ingaan op deze verschillende kostensoorten voor de BTW.

### 5.2.1 Directe kosten

Van directe kosten is volgens het HvJ EU sprake indien een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang aangetoond kan worden tussen de in een eerder stadium verworven goederen of diensten en één of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Deze regel veronderstelt dat de kosten die voor het verwerven van de goederen of diensten zijn gemaakt een onderdeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte belaste handelingen.<sup>191</sup> De kosten worden in dat geval geacht te zijn ‘gebruikt voor’ belaste handelingen als bedoeld in artikel 168 BTW-richtlijn. In het geval kosten uitsluitend samenhangen met belaste handelingen, bestaat volledig recht op aftrek van de in rekening gebrachte voorbelasting ter zake van de verworven goederen en diensten gebruikt voor die belaste handelingen. Kosten kunnen echter ook rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met BTW-vrijgestelde handelingen. In dat geval bestaat in het geheel geen recht op aftrek van de voorbelasting die drukt op de gemaakte kosten.

### 5.2.2 Algemene kosten

In geval kosten niet zijn aan te merken als directe kosten, en dus niet rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met handelingen waarvoor een volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat, voorziet het HvJ EU in een mogelijkheid om toch tot gehele of partiële aftrek te komen. Als deze kosten namelijk rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de algehele bedrijfsactiviteit van een belastingplichtige, worden zij geacht deel uit te maken van de algemene kosten<sup>192</sup>. Het begrip algemene kosten dekt een scala aan kosten die gemeen hebben dat zij niet direct en onmiddellijk samenhangen met economische activiteiten of niet-economische activiteiten.<sup>193</sup> Deze algemene kosten kunnen als zodanig wel bestanddelen zijn van de prijs van de producten van een onderneming.<sup>194</sup> Wanneer kosten worden aangemerkt als algemene kosten zijn daarop de regels met betrekking tot de ‘pro rata’ en/of de ‘pre pro rata’ van toepassing. Deze methoden om het aftrekrecht te berekenen staan centraal in de paragrafen 5.3.1 en 5.4.3.

---

190 S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010, p. 122

191 HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland Bank), V-N 200/44.20, r.o. 30 en in gelijke zin onder meer: HvJ, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26, r.o. 28; HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA), V-N 2001/55.7, r.o. 31. en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), V-N 2005/29.18, r.o. 35.

192 Hierna ook aangeduid als gemengde kosten

193 S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010, p. 153

194 HvJ 8 juni 2000, nr. C-98/98 (Midland), V-N 200/44.20, r.o. 31 en in gelijke zin onder meer: HvJ, 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group), V-N 1995/3030, r.o. 25; HvJ, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26, r.o. 35 en 36; HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA), V-N 2001/55.7, r.o. 33; HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), V-N 2005/29.18, r.o. 36. en HvJ, 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand), r.o. 24.

Met betrekking tot de algemene kosten heeft het Europese Hof voorts in het arrest Abbey National I overwogen dat deze in sommige gevallen niet aan de algehele bedrijfsactiviteit van een belastingplichtige moeten worden toegerekend, maar aan een duidelijk afgebakend gedeelte daarvan.<sup>195</sup> Dit zal het geval zijn indien algemene kosten een sterkere en meer specifieke band hebben met een afgebakend deel van de economische activiteit dan met de algehele economische activiteit van een belastingplichtige. Het HvJ EU heeft echter nagelaten een invulling te geven aan het afgebakende gedeelte van de bedrijfsactiviteiten. Volgens Van Kesteren<sup>196</sup> moet daaronder worden verstaan een gedeelte van de onderneming (een economische activiteit) dat enige mate van zelfstandigheid heeft en dat ook levensvatbaar is buiten het kader van de (algehele) economische activiteit waarin het is vervat. Het moet dus gaan om een autonoom bedrijfsonderdeel.

Uit het voorgaande blijkt dat bij de vaststelling of de door een belastingplichtige gemaakte kosten aangemerkt moeten worden als directe kosten of als algemene kosten, beoordeeld moet worden of sprake is van een onlosmakelijke samenhang.<sup>197</sup> Uit de jurisprudentie van het Europese Hof destilleren Van Doesum en Van Kesteren drie criteria om de vereiste onlosmakelijke samenhang vast te kunnen stellen. In dit verband spreken zij van een drietal toetsen, te weten een verdisconteringstoets, een finaliteitstoets en een causaliteitstoets.<sup>198</sup> De verdisconteringstoets houdt in dat kosten moeten zijn opgenomen in de prijzen van de uitgaande handelingen. Met de finaliteitstoets wordt beoordeeld of de kosten zijn gemaakt voor uitgaande belaste/belastbare handelingen. Een onlosmakelijke samenhang is naar zij menen helemaal evident als de causaliteitstoets uitwijst dat de kosten niet gemaakt zouden zijn als de desbetreffende belaste/belastbare prestatie niet zou zijn verricht. Het gaat buiten het bereik van dit onderzoek om deze toetsen uitgebreid te bespreken.

### **5.3 Het recht op aftrek van voorbelasting bij belaste en vrijgestelde prestaties**

In de BTW-richtlijn zijn de regels omtrent de aftrek van voorbelasting opgenomen in de artikelen 167 tot en met 192. In de Nederlandse Wet OB is de basis voor de aftrek van voorbelasting neergelegd in artikel 2. Deze bepaling koppelt de verschuldigdheid van omzetbelasting aan het de aftrek van voorbelasting, welke in de artikelen 15 tot en met 17 van de Wet worden uitgewerkt. Tevens zijn de artikelen 11 tot en met 14a van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968<sup>199</sup> van belang bij het bepalen van de omvang van het aftrekrecht van een belastingplichtige.

Of er volledig of slechts gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting bestaat, is afhankelijk van het aftrekrecht dat geldt voor de economische activiteit(en), de algehele bedrijfsactiviteit of een

---

<sup>195</sup> HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26, r.o. 39.

<sup>196</sup> H.W.M. van Kesteren, 'Directe en algemene kosten in de btw', WFR 2008/318.

<sup>197</sup> Het Europese Hof duidt deze samenhang ook wel aan als 'rechtstreeks en onmiddellijk verband' of 'onlosmakelijke samenhang', in dit onderzoek worden deze termen door elkaar heen gebruikt.

<sup>198</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885, p. 2.

<sup>199</sup> Hierna aangeduid als: Uitvoeringsbeschikking

afgebakend gedeelte daarvan, waaraan de betreffende kosten toerekenbaar zijn. In de vorige paragraaf is duidelijk geworden dat op grond van de door het Europese Hof ontwikkelde Midland-doctrine twee soorten kosten kunnen worden onderscheiden, te weten de directe en algemene kosten. In deze paragraaf wordt behandeld hoe de toerekening van deze kosten uitwerkt op het aftrekrecht van een belastingplichtige die uitsluitend belastbare handelingen verricht. Zoals al eerder in dit onderzoek benadrukt zijn belastbare handelingen, handelingen die binnen het bereik van de BTW vallen. Deze handelingen worden ook wel aangeduid als economische activiteiten. Zowel belaste als vrijgestelde prestaties zijn aan te merken als belastbare handelingen voor de BTW.

Op grond van artikel 168 van de BTW-richtlijn en overeenkomstig artikel 15 van de wet OB, bestaat recht op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en diensten door een belastingplichtige worden gebruikt voor belaste handelingen. De gehanteerde formulering ‘gebruikt voor’ wijst erop, dat om tot een aftrekrecht te komen een onlosmakelijke samenhang is vereist tussen de gemaakte kosten en de belaste handelingen van een belastingplichtige. Deze onlosmakelijke samenhang laat zich vertalen in een doorberekening van de kosten in de prijzen van de uitgaande belastbare handelingen van een belastingplichtige. Deze kosten worden aangemerkt als ‘directe kosten’. De voorbelasting die drukt op deze directe kosten kan volledig in aftrek worden gebracht indien sprake is van een onlosmakelijke samenhang met één of meerdere belaste prestaties. Met andere woorden kan een belastingplichtige die goederen of diensten verwerft om deze aan te wenden voor uitsluitend belaste prestaties, alle voorbelasting die hierop drukt volledig in aftrek brengen.<sup>200</sup> Omgekeerd geldt dat wanneer een onlosmakelijke samenhang bestaat met louter vrijgestelde prestaties, de belastingplichtige de BTW die drukt op deze direct toerekenbare kosten in zijn geheel niet in aftrek kan brengen.<sup>201</sup> Een belastingplichtige die uitsluitend vrijgesteld presteert heeft dus geen recht op aftrek van voorbelasting.<sup>202</sup> De voorbelasting die drukt op directe kosten is dus ofwel volledig aftrekbaar, of komt juist in zijn geheel niet voor aftrek in aanmerking.

Is rechtstreekse toerekening evenwel niet mogelijk, dan kunnen de desbetreffende kosten aangemerkt worden als ‘algemene kosten’ van een belastingplichtige. Daartoe zal in de eerste plaats moeten worden beoordeeld of de algemene kosten rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar zijn aan een afgebakend gedeelte van de economische activiteiten van een belastingplichtige. Het aftrekrecht dat van toepassing is op dit afgebakende gedeelte is dan maatgevend. Wanneer het afgebakende gedeelte uitsluitend belaste prestaties behelst, geldt dus dat de BTW die drukt op de kosten die daaraan zijn toe te rekenen volledig in aftrek kunnen worden gebracht. Omgekeerd geldt dat wanneer de algemene kosten volledig zijn toe te rekenen aan een vrijgesteld gedeelte, er in zijn geheel geen recht op aftrek van

---

200 Artikel 15, lid 6 Wet Ob juncto art. rtikel 11, lid 1, sub a Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

201 Behoudens enkele uitzonderingen waarbij tevens een volledig recht op aftrek bestaat zonder dat sprake is van belaste handelingen. Hierbij zij verwezen naar artikel 169 BTW-richtlijn en artikel 15, lid 2, wet OB.

202 Artikel 15, lid 6 Wet Ob juncto art. rtikel 11, lid 1, sub b Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.



voorbelasting bestaat. Is toerekening aan een afgebakend gedeelte niet mogelijk, dan moet worden bezien of de algemene kosten kunnen worden toegerekend aan de algehele bedrijfsactiviteit, waarvoor vervolgens hetzelfde stramien gevolgd moet worden.

Wanneer kosten onlosmakelijk samenhangen met zowel belaste als vrijgestelde economische activiteiten van een belastingplichtige, geldt slechts recht op aftrek van het gedeelte van de BTW dat ziet op de belaste handelingen.<sup>203</sup> Voor deze gemengde kosten geldt dat een splitsing moet worden gemaakt tussen het gedeelte dat ziet op de belaste prestaties en het gedeelte dat ziet op de vrijgestelde prestaties.

### **5.3.1 Pro rata aftrek van voorbelasting**

Indien een belastingplichtige goederen of diensten niet uitsluitend voor één categorie prestaties, maar voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties gebruikt, komt splitsing van de op die goederen of die diensten drukkende voorbelasting aan de orde. Aftrek wordt slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de BTW-belaste handelingen.<sup>204</sup> Men spreekt dan van een ‘pro rata’ aftrekrecht.<sup>205</sup> Zoals hiervoor ook aangestipt, gaat het in dit verband om kosten die kwalificeren als algemene kosten. Wanneer immers sprake is van directe kosten die specifiek toerekenbaar zijn aan één prestatie, die ofwel volledig is belast, ofwel volledig vrijgesteld is, wordt niet aan een pro rata aftrekrecht toegekomen. Verder is belangrijk om op te merken dat activiteiten die niet in de hoedanigheid van belastingplichtige worden verricht, de niet-economische activiteiten, niet in de berekening van de pro rata-methode worden meegenomen.

Om het aftrekrecht van een gemengd presterende belastingplichtige te bepalen zijn in hoofdstuk 2 van de BTW-richtlijn betreffende de evenredige aftrek, in de artikelen 173 tot en met 175 regels opgenomen die voorzien in een splitsing van de voorbelasting in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel. In de nationale regelgeving voorziet artikel 15, lid 6 van de wet OB in een delegatie van de regels bij gemengd gebruik van goederen in relatie tot het recht op aftrek van voorbelasting. Deze regels zijn opgenomen in de artikelen 11 tot en met 14a van de Uitvoeringsbeschikking. Het pro rata aftrekrecht wordt beschreven in artikel 174, eerste lid van de BTW-richtlijn. De Nederlandse equivalent is neergelegd in artikel 11, lid 1, sub c van de Uitvoeringsbeschikking.

Hieruit volgt dat het aftrekbare gedeelte van de belasting de uitkomst is van een breuk, waarvan in de teller het bedrag van de per jaar berekende omzet (de BTW niet inbegrepen), met betrekking tot handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat dient te worden opgenomen, en waarvan de noemer

---

203 Artikel 173 BTW-richtlijn, artikel 15, lid 6 Wet OB juncto artikel 11, lid 1, sub c van de Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

204 Artikel 173 BTW-richtlijn

205 In de Nederlandse taalversie is bij de overgang van de Zesde richtlijn naar Richtlijn 2006/112/EG (de Btw-richtlijn) overigens wel de term ‘pro rata’ vervangen door ‘naar evenredigheid’. Desondanks zal in dit onderzoek de ‘oude’ term pro rata worden gehanteerd.

bestaat uit de totale omzet van de belastingplichtige (exclusief BTW), waarbij de van BTW vrijgestelde omzet eveneens wordt meegenomen. Krachtens artikel 175 BTW-richtlijn wordt het aftrekbare gedeelte op jaarbasis vastgesteld en uitgedrukt in een percentage, afgerond op de hogere eenheid. De beschreven breuk kan als volgt in formulevorm worden weergegeven:

$$\frac{\text{Belaste omzet}}{\text{Belaste omzet} + \text{vrijgestelde omzet}} \times 100 \%$$

Het percentage dat aldus resulteert, dient vervolgens vermenigvuldigd te worden met de voorbelasting om het bedrag dat voor aftrek in aanmerking komt vast te stellen.

Artikel 173, lid 2 BTW-richtlijn staat de gemengde belastingplichtige ook toe een andere berekeningsmethode dan een splitsing naar rato van omzet toe te passen. Zo wordt lidstaten de mogelijkheid geboden de vaststelling van een afzonderlijke pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening te hanteren.<sup>206</sup> Ook kunnen de lidstaten er voor kiezen de aftrek toe te staan volgens de methode van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten.<sup>207</sup> Nederland heeft van die laatste mogelijkheid gebruik gemaakt en de methode van het werkelijk gebruik geïmplementeerd in de nationale regelgeving.<sup>208</sup> Belastingplichtigen kunnen daardoor afwijken van de omzetsleutel wanneer het werkelijke gebruik een beter beeld geeft van de feitelijke situatie. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de bewijslast ter zake van het werkelijke gebruik rust op degene die van de pro rata-methode wil afwijken. Een splitsing naar rato van het werkelijk gebruik van goederen en diensten in afwijking van de pro rata-methode, is alleen mogelijk indien de vaststelling van het werkelijk gebruik berust op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.<sup>209</sup> Nefkens<sup>210</sup> geeft aan geen voorstander te zijn van de methode van het werkelijke gebruik om het aftrekrecht te bepalen voor goederen en diensten, andere dan onroerende goederen en afschrijvingsgoederen. Hij stoelt zijn mening op de veronderstelling dat men bij toepassing van deze methode zal verzanden in bewijsrechtelijke problemen, omdat vaak geen verband is te leggen met belaste of vrijgestelde output. De gebruikelijke pro rata naar de omzet is ten aanzien van deze kosten in zijn ogen een prima maatstaf om de mate van aftrek te bepalen.

Belangrijk voor dit onderzoek is dat in het eerste lid, onderdeel b van artikel 174 BTW-richtlijn lidstaten expliciet de mogelijkheid wordt geboden bij de berekening van de pro rata naast belastbare subsidies ook onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van breuk. De invulling van deze facultatieve bepaling zal in het volgende hoofdstuk verder worden uitgewerkt.

---

206 Artikel 173, lid 2, onderdeel a BTW-richtlijn

207 Artikel 173, lid 2, onderdeel c BTW-richtlijn

208 Artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

209 HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314

210 Th. H. Nefkens, 'Pro rata en werkelijk gebruik', Btw brief 2009,4.

#### **5.4 Het recht op aftrek van voorbelasting bij economische en niet-economische prestaties**

Hiervoor is uitvoerig stil gestaan bij het aftrekrecht van een belastingplichtige die uitsluitend belastbare handelingen verricht. In dit onderdeel ga ik in op het recht op aftrek van voorbelasting indien een ondernemer naast belastbare, tevens niet-belastbare prestaties verricht. Niet-belastbare prestaties zijn handelingen die buiten de reikwijdte van de BTW vallen. Dergelijke handelingen worden aangemerkt als niet-economische activiteiten. Een voorbeeld daarvan zijn activiteiten die uitsluitend worden gefinancierd met een voor de BTW onbelastbare subsidie. Behalve de onbelastbare subsidie worden dan geen andere vergoedingen ontvangen. De BTW-richtlijn en de Wet OB bevatten geen bepalingen die aangeven hoe omgegaan moet worden met het aftrekrecht ten aanzien van belastingplichtigen die goederen of diensten gebruiken voor zowel belastbare als onbelastbare handelingen. In beginsel bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van goederen en diensten die worden aangewend ten behoeve van niet-economische activiteiten. De goederen of diensten worden in dat geval immers niet gebruikt voor belaste handelingen. Vanuit BTW-optiek lijkt het dus onmogelijk een onlosmakelijke samenhang tussen kosten en onbelastbare handelingen te constateren. In de Nederlandse en Europese jurisprudentie zijn echter aanwijzingen te vinden dat het onder voorwaarden toch mogelijk is om de kosten die een belastingplichtige maakt voor handelingen die geen prestatie vormen voor de BTW (gedeeltelijk) in aftrek te brengen.

Opmerkelijk is dat er met betrekking tot deze kwestie een discrepantie lijkt te bestaan tussen het nationale perspectief en het Europese perspectief.<sup>211</sup> Het verschil in benadering komt voort uit het feit dat in de nationale wet tot en met 2006 een zinsnede stond die niet als zodanig in de BTW-richtlijn was terug te vinden. Op grond van het toenmalige artikel 15, lid 1 wet OB konden belastingplichtigen de BTW in vooraftrek brengen indien de goederen en diensten werden gebruikt “*in het kader van de onderneming*”. Met ingang van 1 januari 2007 is de strekking van de wettekst in overeenstemming gebracht met artikel 168 van de BTW-richtlijn. Daarbij is de term “*in het kader van de onderneming*” komen te vervallen.<sup>212</sup> Door deze afwijkende omschrijving heeft de Hoge Raad het recht op aftrek van voorbelasting in geval van economische en niet-economische activiteiten altijd anders benaderd dan het Europese Hof.<sup>213</sup> Onderstaand volgt een uiteenzetting van deze beide visies.

##### **5.4.1 Europese visie**

Zoals reeds benadrukt kan de BTW op kosten die zien op niet-economische activiteiten in beginsel niet in aftrek worden gebracht. Dit volgt uit het feit dat vanuit BTW-optiek geen onlosmakelijke samenhang kan worden geconstateerd tussen de kosten en de onbelastbare handelingen. Uit de

---

211 S.K. Soerdjan, ‘Aftrek bij niet-economische activiteiten’, WFR 2014/386, p. 3.

212 Soerdjan, 2014, p. 4. (zie noot ..)

213 A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming’, WFR 2011/1456, p. 1.

Jurisprudentie van het Europese Hof kan echter worden opgemaakt dat ondanks dat kosten feitelijk zijn gemaakt ten behoeve van onbelastbare handelingen, onder omstandigheden toch recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan.

Het Europese Hof past bij de beoordeling van het aftrekrecht ter zake van kosten die verband houden met onbelastbare activiteiten een kunstgreep toe, die door Van Kesteren en Van Doesum wordt aangeduid als een ‘paardensprong’.<sup>214</sup> Het HvJ EU gaat namelijk voorbij aan de toetsing of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten (die feitelijk zijn gemaakt voor de onbelastbare handelingen) en één of meer belaste handelingen. In plaats daarvan wordt direct nagegaan of de kosten onlosmakelijk samenhangen met de algehele economische activiteit van een belastingplichtige ofwel een afgebakend gedeelte daarvan.<sup>215</sup> Het criterium om dat te beoordelen komt voort uit de doorberekeningsgedachte uit de eerder beschreven Midland-doctrine. De kosten die zijn gemaakt ten behoeve van de niet-economische prestaties moeten deel uit maken van de prijs die een belastingplichtige berekent voor zijn economische handelingen, om deze als algemene kosten aan te kunnen merken.<sup>216</sup> Het HvJ EU slaat dus de beoordeling of sprake is van directe kosten over en schakelt direct door naar de toetsing of sprake is van algemene kosten.

Als vast komt te staan dat de algemene kosten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de algehele economische activiteit van een belastingplichtige, dan bestaat in beginsel recht op aftrek van voorbelasting conform de methodiek van de pro rata zoals beschreven in de vorige paragraaf.<sup>217</sup> Kan een dergelijk verband niet worden vastgesteld, dan kan de voorbelasting niet in aftrek worden gebracht omdat deze niet gerelateerd is aan belaste handelingen. Is slechts voor een deel van de algemene kosten een verband met de algehele economische activiteit te leggen, dan heeft een belastingplichtige slechts in zoverre recht op aftrek van voorbelasting. De voorbelasting zal dan toegerekend moeten worden aan de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben, hetgeen ik metaforisch aanduid als een ‘splitsing aan de poort’. In de fiscale literatuur wordt deze splitsing aangeduid met de term ‘pre pro rata’.<sup>218</sup> De splitsing van voorbelasting door middel van de pre pro rata- methode zal centraal staan in paragraaf 5.4.3.

#### **5.4.2 Nederlandse visie**

Over een onlosmakelijke samenhang bij niet-economische handelingen wordt vanuit Nederlands perspectief anders gedacht dan de lijn die te onderkennen is in de Europese jurisprudentie. Ook vanuit

---

214 A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen’, WFR 2012/885, p. 8.

215 Idem

216 HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 30; HvJ, Abbey National, r.o. 28; HvJ, Cibo Participations, r.o. 31; HvJ, Kretztechnik, r.o.35.

217 HvJ, nr. C-408/98 (Abbey National), V-N 2001/15.26; HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00 (Cibo Participations SA), V-N 2001/55.7 en HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), V-N 2005/29.18.

218 In dit onderzoek zal ook deze term worden gebezigd.

de Nederlandse optiek heeft een belastingplichtige die naast economische activiteiten tevens niet-economische activiteiten verricht, in beginsel geen recht op aftrek van voorbelasting ter zake van de niet-economische handelingen. De Hoge Raad heeft echter in het verleden eveneens een leer ontwikkeld, die het mogelijk maakt de BTW die ziet op de niet-economische activiteiten onder omstandigheden toch in aftrek te brengen.<sup>219</sup> De strekking van deze leer, die tot ontwikkeling is gekomen onder de werking van het ‘oude’ artikel 15, lid 1 Wet OB dat nog sprak van een aftrekrecht ingeval goederen en diensten werden gebruikt “*in het kader van de onderneming*”, is dat beoordeeld moet worden in hoeverre de economische en niet-economische activiteiten met elkaar samenhangen. Doorslaggevend bij deze toetsing is in hoeverre de economische en de niet-economische handelingen zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. Als de handelingen als één geheel moeten worden beschouwd, werden zij geacht binnen het kader van de onderneming van een belastingplichtige te zijn verricht. In dat geval is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en de economische activiteit en bestaat zodoende recht op aftrek van de voorbelasting naar de verhouding waarin de kosten toerekenbaar zijn aan de belaste handelingen.<sup>220, 221</sup>

De vraag is gerechtvaardigd of Nederland na de wetswijziging in 2007 vast kan blijven houden aan deze leer van de Hoge Raad. Op 25 november 2011 heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit uitgevaardigd omtrent de aftrek van voorbelasting,<sup>222</sup> waarin hij zich onder meer heeft uitgelaten over niet-economische activiteiten in relatie tot het aftrekrecht. Uit het besluit maak ik op dat het vanuit Nederlands perspectief nog steeds mogelijk is dat de economische en de in beginsel niet-economische activiteiten van een belastingplichtige zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen ten aanzien waarvan recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan. Er wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen twee typen niet-economische activiteiten, namelijk enerzijds een ‘zelfstandige’ en anderzijds een ‘onzelfstandige’ variant. De zelfstandige niet-economische activiteiten zijn niet nauw verbonden met de economische activiteiten van een belastingplichtige en staan als het ware op zichzelf. Daarentegen zijn de onzelfstandige niet-economische activiteiten wel nauw verbonden met de economische activiteiten.<sup>223</sup> Deze niet-economische handelingen worden dan voor de BTW-heffing niet als zelfstandige handelingen in aanmerking genomen. Dit nauwe verband is aanwezig als de economische en de niet-economische handelingen feitelijk en economisch zo nauw zijn verbonden dat zij één geheel vormen of als deze handelingen binnen het economische verkeer wederzijds afhankelijk van elkaar zijn. Als sprake is van

---

219 Enkele voorbeelden van arresten waarin deze leer tot ontwikkeling is gekomen, zonder naar volledigheid te streven, zijn: HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Touroperator), HR 16 juli 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-Filosofische bibliotheek), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, V-N 2000/4.18 (Zeehondencrèche).

220 S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Kluwer: Deventer 2010, p. 240 – 246.

221 Noot A.J. van Doesum bij HR 11 mei 2012, nr. 11/02840 (Strategisch- en contract onderzoek), FED 2012/92, onderdeel 6.

222 Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834. Hierna aangeduid als: het besluit.

223 Besluit par. 3.2.2 en 3.2.3

dit nauwe verband heeft de belastingplichtige voor deze niet-economische handelingen die voor de BTW-heffing als onzelfstandig worden beschouwd, recht op aftrek van voorbelasting voor zover de economische handelingen waarmee ze nauw zijn verbonden, zijn aan te merken als belaste handelingen.<sup>224</sup>

Van Kesteren is van mening dat de benadering van de staatssecretaris in het besluit om ook onder de nieuwe tekst van artikel 15, lid 1 van de wet OB de leer van de Hoge Raad aan te houden door te spreken van ‘onzelfstandige’ niet-economische activiteiten (voorheen dus de onbelastbare handelingen die samenhangen met de belastbare handelingen en geacht werden binnen het kader van de onderneming plaats te vinden) en ‘zelfstandige’ niet-economische activiteiten die niet voor aftrek in aanmerking komen, niet strookt met de leer zoals die in de jurisprudentie van het Europese Hof tot stand is gekomen.<sup>225</sup>

Van Doesum geeft in dit verband aan dat de BTW-richtlijn en de manier waarop die door het HvJ EU wordt geïnterpreteerd, ertoe dwingt een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang te zoeken tussen de kosten en de algehele economische activiteit en niet tot het zoeken naar een verband tussen de belastbare en de onbelastbare handelingen.<sup>226, 227</sup>

Mijns inziens bestaat er inderdaad een verschil in benadering bij het vraagstuk rondom het aftrekrecht ter zake van niet-economische activiteiten. De leer die in de Europese jurisprudentie tot ontwikkeling is gekomen verlangt niet dat er een nauw verband aanwezig is tussen de economische en niet-economische activiteiten om tot een aftrekrecht te komen. In plaats daarvan stelt het HvJ EU dat de kosten ter zake van niet-economische activiteiten doorberekend moeten worden in de kostprijs van de economische activiteiten van een belastingplichtige, om deze als algemene kosten aan te kunnen merken en de voorbelasting die daar op drukt (gedeeltelijk) in aftrek te kunnen brengen.<sup>228</sup> Het Europese Hof lijkt zich dus niet te bekommeren om de vraag of niet-economische handelingen binnen of buiten het kader van de belastingplicht zijn verricht. Zij hoeven dus niet eerst van het etiket zelfstandig of onzelfstandig te worden voorzien. Zolang maar aangetoond kan worden dat de algemene kosten rechtstreeks samenhangen met de algehele economische activiteit is aftrek van de daaraan toe te rekenen voorbelasting mogelijk.<sup>229</sup> Blijkens het besluit verlangt de staatssecretaris dat de economische en niet-economische handelingen als het ware één geheel vormen of afhankelijk zijn van elkaar en legt daarmee in mijn ogen een striktere toetsing aan die meer ruimte openlaat voor

---

224 Ontleend aan par.3.2.3 van het besluit

225 Noot H.W.M. van Kesteren bij HR 11 mei 2012 (Strategisch- en contract onderzoek), 11/02840, BNB 2012/287, onderdeel 6 en 7.

226 A.J. van Doesum in zijn noot bij HR 11 mei 2012, nr. 11/02840 (Strategisch- en contract onderzoek), FED 2012/92, onderdeel 7 en 9.

227 A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming’, WFR 2011/1456, p. 1.

228 Zie voor een uitgebreidere beschrijving van deze Europese leer paragraaf 5.4.1

229 In gelijke zin A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, ‘Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming’, WFR 2011/1456, p. 1.

discussie.<sup>230</sup> Het is bijvoorbeeld onduidelijk wanneer vastgesteld kan worden dat de economische en in beginsel niet-economische activiteiten van een belastingplichtige dusdanig nauw met elkaar zijn verbonden dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In mijn optiek zal daarvan alleen sprake zijn op het moment dat de niet-economische activiteiten in dienstbaar zijn aan de economische activiteiten. Er zal dan beoordeeld moeten worden hoe de omvang van de niet-economische en economische activiteiten zich tot elkaar verhouden. Waar het omslagpunt van het nauwe verband vervolgens ligt is onduidelijk. Wanneer de omvang van de niet-economische activiteiten aanzienlijk groter is dan de omvang van de economische activiteiten, zal het naar mijn mening niet eenvoudig zijn om aan te tonen dat sprake is van een volledige rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de voor de niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit.

In mijn optiek was het logisch geweest, mede gezien de wetswijziging waarbij de Nederlandse bepaling ter zake van de aftrek van voorbelasting in overeenstemming is gebracht met die van de BTW-richtlijn, wanneer de staatssecretaris zich had aangesloten bij de criteria die volgen uit de leer van het Europese Hof. Het verschil in benadering vanuit Europees en nationaal perspectief zal ik in hoofdstuk 6 plaatsen in het licht van de subsidieproblematiek.

### **5.4.3 pre pro rata aftrek van voorbelasting**

Hiervoor is de situatie besproken dat kosten die weliswaar (mede) betrekking hebben op niet-economische activiteiten toegerekend konden worden aan de economische activiteit van een belastingplichtige. Het is echter ook denkbaar dat de kosten niet volledig zijn toe te rekenen aan economische activiteiten, maar slechts gedeeltelijk. Als dat het geval is stuiten we op een volgend probleem dat nogal wat voeten in de aarde heeft in BTW land, namelijk de splitsing van de voorbelasting tussen de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben. Deze systematiek wordt zoals gezegd aangeduid als de pre pro rata. In feite is dan sprake van een ‘splitsing aan de poort’, omdat deze stap doorlopen moet worden alvorens toegekomen kan worden aan de reguliere pro rata waarbij de belastbare economische activiteiten worden gesplitst in belaste, dan wel vrijgestelde activiteiten. Anders dan de pro rata-methode, heeft de pre pro rata-methode dus tevens betrekking op niet-economische activiteiten. Deze problematiek speelde ook in het arrest *Securenta*.

### **Securenta<sup>231</sup>**

Deze zaak betrof een Duitse beleggingsinstelling genaamd *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*<sup>232</sup>, wiens activiteiten bestonden uit niet-economische activiteiten, vrijgestelde economische activiteiten en belaste economische activiteiten. *Securenta* hield zich bezig

---

<sup>230</sup> In gelijke zin P. Tielemans en T. Hesselman, ‘Aftrek van btw bij niet-economische activiteiten’, *BtwBrief* 2012/15.

<sup>231</sup> HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06 (*Securenta*), V-N 2008/14.20.

<sup>232</sup> Hierna aangeduid als: *Securenta*

met de aankoop, het beheer en de verkoop van onroerende zaken, waardepapieren en deelnemingen. De aangekochte onroerende zaken werden deels BTW-vrijgesteld en deels BTW-belast geëxploiteerd. De niet-economische activiteiten bestonden uit de aankoop, het beheer en de verkoop van deelnemingen. Volgens A-G Mazák worden deze activiteiten als niet-economisch beschouwd omdat Securenta noch rechtstreeks, noch indirect betrokken is bij het beheer van de vennootschappen waarin zij deelnemingen neemt, houdt of overdraagt.<sup>233</sup> Om haar activiteiten te financieren gaf Securenta aandelen en stille deelnemingen<sup>234</sup> uit. Het aldus verkregen kapitaal werd geïnvesteerd in zowel de economische als de niet-economische activiteiten. In geschil was in hoeverre de BTW die drukte op de kosten gemaakt voor de uitgifte van de aandelen en stille deelnemingen door Securenta in aftrek kon worden gebracht.

Het HvJ EU overwoog dat de kosten verbonden aan de verwerving van het kapitaal niet uitsluitend zijn toe te rekenen aan economische activiteiten die Securenta in een later stadium verricht. Deze kosten zijn dus niet uitsluitend opgenomen in de prijs die zij berekent voor haar economische handelingen. Om deze reden bestaat er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de door Securenta gemaakte kosten voor de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen en haar algehele economische activiteit.<sup>235</sup> Hoewel het Europese Hof de term ‘algemene kosten’ hier niet gebruikt, komt het mij voor dat de kosten wel op een zodanige wijze worden behandeld door aftrek toe te staan voor zover de kosten toegerekend kunnen worden aan de economische activiteiten.<sup>236</sup> De kosten die Securenta heeft gemaakt ter zake van de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen waren slechts ten dele bestemd voor het verrichten van economische handelingen.<sup>237</sup> De kosten hadden tevens betrekking op haar niet-economische activiteiten. Het HvJ EU oordeelde dat wanneer een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, de voorbelasting slechts aftrekbaar is voor zover die belasting betrekking heeft op de economische activiteiten van de belastingplichtige.<sup>238, 239</sup> Kortom, bij het vaststellen van het aftrekrecht van een gedeeltelijk belastingplichtige moet een splitsing worden gemaakt tussen voorbelasting die toerekenbaar is aan economische activiteiten en voorbelasting die toerekenbaar is aan niet-economische activiteiten.

---

233 Conclusie van AG Mazák 11 december 2007, C-437/06 (Securenta), V-N 2008/7.22, r.o. 26.

234 Stille deelnemingen zijn de participaties van particuliere investeerders/beleggers.

235 Mocht dat wel het geval zijn geweest, dan zou er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaan tussen de betrokken prestaties en de economische activiteiten van de belastingplichtige als bedoeld in de arresten *Abbey National*, r.o 35 en 36, en *Cibo Participations*, r.o 33.

236 In gelijke zin ook S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Kluwer, Deventer: 2009, p. 142.

237 HvJ 13 maart 2008, (Securenta), nr. C-437/06, r.o. 29.

238 HvJ 13 maart 2008, (Securenta), nr. C-437/06, r.o. 31.

239 Volgens de auteur van de noot bij dit arrest is het opvallend dat het HvJ afwijkt van de eerder gewezen jurisprudentie waarin het heeft beslist dat de BTW op kosten voor een niet-economische activiteit, zijnde de overdracht van een algemeenheid van goederen zoals in het arrest *Abbey National I*, de verwerving van een deelneming zoals in het *Cibo*-arrest, ofwel de uitgifte van aandelen aan toonder zoals in het arrest *Kretztechnik*, pro rata aftrekbaar is. Beelen merkt in dit kader het volgende op: “*Evenals Abby National, Cibo en Kretztechnik, heeft Securenta de kosten niet gemaakt voor een belaste activiteit, de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen. Er is echter één belangrijk verschil tussen de Abby National I-, Cibo- en Kretztechnik-casussen en de Securenta-casus. Abbey National I, Cibo en Kretztechnik verrichten naast de economische activiteiten geen niet-economische activiteiten (anders dan incidenteel en bijkomend)*”. Zie mr. dr. S. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer, Kluwer, p. 142



Opvallend genoeg heeft het HvJ EU in de zaak *Securenta* echter nagelaten een invulling te geven aan hoe deze verhouding tussen de economische en niet-economische activiteiten, de *pre pro rata*, dient te worden bepaald. Het Hof geeft aan dat, nu een bepaling daartoe in de richtlijn ontbreekt, het aan de lidstaten is om met eerbiediging van de beginselen die aan de BTW ten grondslag liggen en het doel en de systematiek van de richtlijn, methoden en criteria op te stellen hoe de verdeling van de kosten tussen de economische en niet-economische activiteiten vormgegeven moet worden.<sup>240, 241</sup> De lidstaten kunnen zich daarbij bedienen van hetzij een verdeelsleutel volgens het soort investering, hetzij een verdeelsleutel volgens het soort handeling, dan wel van een andere passende verdeelsleutel zonder dat zij zich hoeven te beperken tot één van deze methoden.<sup>242</sup>

Zoals eerder benadrukt voorziet de BTW-richtlijn niet in een mechanisme dat de aftrek van voorbelasting regelt in gevallen waarin de BTW drukt op kosten die zowel betrekking hebben op economische als niet-economische activiteiten. De Nederlandse wetgeving kent evenmin een bepaling die de verdeling van voorbelasting tussen economische en niet-economische activiteiten regelt. In het eerder aangehaalde besluit over de aftrek van omzetbelasting<sup>243</sup> heeft de staatssecretaris wel zijn visie gegeven omtrent het recht op aftrek bij voorbelasting toerekenbaar aan zowel economische en niet-economische activiteiten. Hij gebruikt daarbij overigens niet de term *pre pro rata*. De staatssecretaris geeft in dit kader aan dat de vaststelling van de verdeelsleutel afhankelijk is van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. Bij de verdeelsleutel dient zijns inziens aansluiting te worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, vierkante meters, kubieke meters, opbrengsten of kosten, onder voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de betreffende goederen en diensten wordt gemaakt. De te hanteren verdeelsleutel ter splitsing van de algemene kosten dient een objectief en reëel beeld te geven van het gebruik voor economische en niet-economische handelingen.<sup>244</sup>

#### **5.4.4 Methoden voor de berekening van de *pre pro rata***

Op basis van het arrest *Securenta* en het besluit van de staatssecretaris kunnen in mijn optiek ruwweg drie manieren worden onderscheiden op basis waarvan de *pre pro rata* gestalte kan krijgen. De kosten kunnen op basis van een omzetformule, een werkelijkgebruikformule of een investeringsformule worden toegerekend aan de economische, respectievelijk niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.<sup>245</sup> In het navolgende deel zal ik elk van deze methoden kort toelichten.

---

240 HvJ 13 maart 2008, (*Securenta*), nr. C-437/06, r.o. 33-35.

241 Het HvJ heeft deze opvatting nogmaals herhaald in HvJ 6 september 2012, nr. C-496/11 (*Portugal Telecom*), V-N 2012/51.21, r.o. 42.

242 HvJ 13 maart 2008, (*Securenta*), nr. C-437/06, r.o. 38.

243 Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834.

244 par. 3.4.1. van besluit (zie noot..)

245 Ook Gabriël en Van Kesteren onderscheiden deze drie mogelijke varianten. Zie M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', NTFR 2010-2415. en M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', *International VAT Monitor* September/October 2011.

#### 5.4.4.1 Omzetformule

Een mogelijkheid om de voorbelasting toe te rekenen aan de economische en niet-economische activiteiten is om analoog aan de pro rata-methode, een berekening naar rato van de omzet toe te passen. Een dergelijke methode resulteert in de volgende breuk:

$$\frac{\textit{omzet uit economische activiteiten}}{\textit{omzet uit economische activiteiten en niet – economische activiteiten}}$$

Nadat aldus de voorbelasting is gesplitst in een gedeelte dat toerekenbaar is aan de economische activiteiten en een gedeelte dat ziet op de niet-ondernemingsactiviteiten, zal voor het aan de economische activiteiten toerekenbare gedeelte de geldende pro rata nog vastgesteld moeten worden.<sup>246</sup> Hiervoor verwijst ik naar paragraaf 5.3.1.

Wanneer de omzet als verdeelsleutel fungeert voor de berekening van de pre pro rata heeft dit tot gevolg dat kosten die een belastingplichtige maakt voor niet-economische activiteiten waarvoor geen vergoeding wordt bedongen (om niet), niet worden meegenomen. Met deze activiteiten wordt immers geen omzet gegenereerd, zodat in de noemer niets kan worden bijgeteld. De pre pro rata valt dan hoger uit dan wanneer dat wel het geval zou zijn. Concreet heeft dit tot gevolg dat een groter gedeelte van de voorbelasting wordt toegerekend aan de economische activiteiten van de belastingplichtige, waardoor een groter gedeelte van de voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt.

Toepassing van een berekeningsmethode die de omzet die voortvloeit uit de economische en niet-economische activiteiten als basis neemt, roept de vraag op of de rekenregels die gelden voor de reguliere pro rata ook één op één van toepassing zijn op de berekening van de pre pro rata. Voor dit onderzoek is het meest relevant of onbelastbare subsidies, gelet op de facultatieve bepaling van artikel 174, lid 1, onderdeel b van de BTW-richtlijn, ook buiten de pre pro rata berekening vallen wanneer lidstaten geen gebruik maken van deze mogelijkheid. Op dit vraagstuk wordt in het volgende hoofdstuk nader ingegaan.

#### 5.4.4.3 Investeringsformule

Een andere mogelijkheid om de BTW op kosten toe te rekenen aan de economische en niet-economische activiteiten is een pre pro rata berekening gebaseerd op investeringen. Deze berekening kan als volgt worden weergegeven:

$$\frac{\textit{Investing opbrengst in economische activiteiten}}{\textit{Investing opbrengst in economische en niet – economische activiteiten}}$$

---

<sup>246</sup> S.T.M. Beelen, *Afirek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 155.

Deze formule geeft een beeld van de verhouding waarin het verkregen kapitaal waarvoor kosten zijn gemaakt, wordt bestemd voor de economische en niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.<sup>247</sup> De methode die uitgaat van investeringen werd in het arrest *Securenta* door de Europese Commissie, alsmede enkele lidstaten, geschikter geacht om de pre pro rata vast te stellen dan de methode op basis van omzet.<sup>248</sup> In het besluit wordt deze methode overigens in het geheel niet genoemd door de staatssecretaris.

Ook ten aanzien van een formule gebaseerd op investeringen kleven een aantal haken en ogen. Gabriël en Van Kesteren merken op dat door aansluiting te zoeken bij de investering van de opbrengsten, voorondersteld wordt dat het mogelijk is om vast te stellen in hoeverre de verkregen gelden worden aangewend voor economische, dan wel de niet-economische activiteiten van een belastingplichtige.<sup>249</sup> Voor elke afzonderlijke inkomstenbron dient dan te worden vastgesteld in welke mate deze wordt geïnvesteerd in economische, of wel niet-economische activiteiten. Hoewel de toepassing van een pre pro rata gebaseerd op investeringen in theorie een geschikte optie lijkt, kan de uitvoering daarvan in de praktijk dus een lastige exercitie zijn.

#### **5.4.4.2 Werkelijkgebruikformule**

Als laatste onderscheid ik een pre pro rata gebaseerd op het werkelijke gebruik van de aangeschafte goederen of diensten. Onder de regels van de reguliere pro rata is het voor gemengd belastingplichtigen toegestaan af te wijken van de omzetsleutel wanneer het werkelijke gebruik een beter beeld geeft van de feitelijke situatie.<sup>250</sup> Wanneer deze verdeelsleutel ook wordt toegepast bij de vaststelling van de pre pro rata, kan de BTW op kosten voor economische en niet-economische activiteiten worden gesplitst door toepassing van de volgende breuk:

$$\frac{\text{Werkelijk gebruik voor economische activiteiten}}{\text{Werkelijk gebruik voor economische activiteiten en niet – economische activiteiten}}$$

Om het werkelijke gebruik vast te stellen moet worden aangesloten bij objectieve factoren. Bij onroerend goed kan bijvoorbeeld uit worden gegaan van vierkante- of kubieke meters. Naar mijn mening kan ook de tijdsbesteding als maatstaf fungeren.<sup>251</sup>

---

247 In het arrest *Securenta* betrof dit kapitaal de opbrengsten die werden gegenereerd met de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen.

248 HvJ 13 maart 2008, C-437/06 (*Securenta*), r.o. 19, 20 en 22

249 M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', *International VAT Monitor* September/October 2011, p. 5.

250 Facultatieve bepaling van artikel 173, lid 2, onderdeel c BTW-richtlijn, door Nederland geïmplementeerd in Artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

251 Zie ook Th. H. Nefkens, 'Pro rata en werkelijk gebruik', *Btw brief* 2009,4.

In essentie is een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik de meest zuivere methode om de pre pro rata te construeren. In mijn ogen geeft deze methode van alle verdeelsleutels het beste een objectief en reëel beeld van de mate waarin kosten worden ingezet voor economische, dan wel niet-economische activiteiten. Ook voor deze methode geldt echter dat toepassing in de praktijk bewerkelijk kan zijn. Het vergt namelijk voor belastingplichtigen veel registratie om per besteding vast te stellen ten behoeve van welke activiteit de goederen of diensten worden aangewend. Bovendien kunnen de daarbij gehanteerde uitgangspunten voer voor discussie opleveren met de belastingautoriteiten.<sup>252</sup>

## 5.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is de kern van de systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting beschreven. Geconstateerd kan worden dat de mate waarin de BTW op kosten in aftrek kan worden gebracht afhankelijk is van het aftrekrecht dat geldt voor de economische activiteit(en), de algehele bedrijfsactiviteit of een afgebakend gedeelte daarvan, waaraan de betreffende kosten toerekenbaar zijn. In de ‘Midland-doctrine’ die in de Europese jurisprudentie tot ontwikkeling is gekomen, heeft het HvJ EU een denkraam uiteengezet om vast te stellen of de BTW op kosten aftrekbaar is. De daaruit voortvloeiende doorberekeningsmethode houdt in dat om tot een aftrekrecht te komen een onlosmakelijke samenhang is vereist tussen de gemaakte kosten en de belaste handelingen van een belastingplichtige. Deze onlosmakelijke samenhang laat zich vertalen in een doorberekening van de kosten in de prijzen van de uitgaande belastbare handelingen van een belastingplichtige. Deze kosten worden aangemerkt als ‘directe kosten’. De voorbelasting die drukt op deze directe kosten kan volledig in aftrek worden gebracht indien sprake is van een onlosmakelijke samenhang met één of meerdere belaste prestaties. Omgekeerd geldt dat wanneer een onlosmakelijke samenhang bestaat met louter vrijgestelde prestaties, de belastingplichtige de BTW die drukt op deze direct toerekenbare kosten in zijn geheel niet in aftrek kan brengen. Is rechtstreekse toerekening evenwel niet mogelijk, dan kunnen de desbetreffende kosten aangemerkt worden als ‘algemene kosten’. In eerste instantie zal beoordeeld moeten worden of de algemene kosten rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar zijn aan de algehele economische activiteit van een belastingplichtige, ofwel indien de algemene kosten een sterkere en meer specifieke band hebben met een afgebakend deel van de economische activiteit, dit afgebakende gedeelte. Het aftrekrecht dat hierop van toepassing is, is dan maatgevend. Wanneer algemene kosten echter onlosmakelijk samenhangen met zowel belaste als vrijgestelde economische activiteiten van een belastingplichtige, geldt slechts recht op aftrek van het gedeelte van de BTW dat ziet op de belaste handelingen. Voor deze gemengde kosten geldt dat een splitsing moet worden gemaakt tussen het gedeelte dat ziet op de belaste prestaties en het gedeelte dat ziet op de vrijgestelde prestaties, de pro rata. De teller van de pro rata bestaat uit de belaste omzet. In de noemer van de breuk wordt de totale omzet van een belastingplichtige opgenomen. De Wet OB staat belastingplichtigen toe

---

252 M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010-2415, p. 4.

af te wijken van de omzetsleutel wanneer het werkelijke gebruik van de goederen en diensten een beter beeld geeft van de feitelijke situatie. Dat is evenwel alleen mogelijk indien de vaststelling van het werkelijk gebruik berust op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.

Na deze uiteenzetting van het aftrekrecht met betrekking tot belastbare prestaties ben ik ingegaan op de situatie waarin een belastingplichtige tevens niet-economische activiteiten verricht. De BTW-richtlijn en de Wet OB bevatten geen bepalingen die aangeven hoe omgegaan moet worden met het aftrekrecht ten aanzien van belastingplichtigen die zowel belastbare (economische) activiteiten als onbelastbare (niet-economische) activiteiten verrichten. In beginsel bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van goederen en diensten die worden aangewend voor niet-economische activiteiten. De goederen of diensten worden in dat geval immers niet gebruikt voor belaste handelingen. Vanuit BTW-optiek lijkt het dus onmogelijk een onlosmakelijke samenhang tussen kosten en onbelastbare handelingen te constateren. In de Nederlandse en Europese jurisprudentie zijn echter aanwijzingen te vinden dat het onder voorwaarden toch mogelijk is om de kosten die een belastingplichtige maakt voor handelingen die geen prestatie vormen voor de BTW (gedeeltelijk) in aftrek te brengen. De manier waarop dat Het Europese Hof en de Nederlandse Hoge Raad dat hebben ingekleed verschilt echter. Dit verschil is met name te wijten aan het feit dat de Nederlandse bepaling omtrent het aftrekrecht zoals neergelegd in artikel 15, lid 1 van de Wet OB tot en met 2006 niet in overeenstemming was met de bepaling hieromtrent in artikel 168 van de BTW-richtlijn. Hierdoor heeft de Hoge Raad het recht op aftrek van voorbelasting in geval van economische en niet-economische activiteiten in het verleden altijd anders benaderd dan het Europese Hof. Vanuit de leer van de Hoge Raad is doorslaggevend in hoeverre de economische en de niet-economische handelingen zodanig van elkaar afhankelijk zijn, dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In dat geval is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en de economische activiteit(en) en bestaat zodoende recht op aftrek van de voorbelasting al naar gelang de kosten zijn toe te rekenen aan belaste handelingen (pro rata). De leer die in de Europese jurisprudentie tot ontwikkeling is gekomen verlangt niet dat er een nauw verband aanwezig is tussen de economische en niet-economische activiteiten om tot een aftrekrecht te komen. In plaats daarvan stelt het HvJ EU dat de kosten ter zake van niet-economische activiteiten doorberekend moeten worden in de kostprijs van de economische activiteiten van een belastingplichtige zodat sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang, om deze als algemene kosten aan te kunnen merken en de voorbelasting die daar op drukt (gedeeltelijk) in aftrek te kunnen brengen. Het besluit van de staatsecretaris wekt de indruk dat ondanks de wetswijziging in 2007 vanuit Nederlands perspectief nog steeds een andere weg wordt bewandeld dan die het HvJ EU propageert. Uit dit besluit maak ik op dat nog steeds wordt getoetst of de economische en de in beginsel niet-economische activiteiten van een belastingplichtige zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen ten aanzien waarvan recht op aftrek van voorbelasting kan bestaan.

Wanneer een belastingplichtige kosten maakt die niet volledig zijn toe te rekenen aan diens economische activiteiten, maar tevens betrekking hebben op de niet-economische activiteiten, stuiten we op een volgend probleem dat nog altijd met vraagtekens is omhuld. We zien ons dan namelijk geconfronteerd met de vraag in hoeverre de BTW die drukt op deze kosten in aftrek kan worden gebracht. Deze problematiek speelde ook in het belangwekkende arrest *Securenta*. In dit arrest oordeelde het HVJ EU dat in die gevallen een splitsing van de voorbelasting aangebracht moet worden tussen de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben. Deze systematiek wordt aangeduid als de *pre pro rata*. Het Europese Hof heeft echter niet aangegeven op welke wijze deze splitsing dient te geschieden. Ook het besluit van de staatssecretaris scheidt niet de gewenste duidelijkheid. In dit hoofdstuk heb ik drie manieren beschreven waarop een *pre pro rata* kan worden geconstrueerd. Een eerste mogelijkheid is om analoog aan de *pro rata*-methode een berekening naar rato van de omzet toe te passen. Daarbij kan worden afgevraagd of de rekenregels die gelden voor de reguliere *pro rata* ook één op één van toepassing zijn op de berekening van de *pre pro rata*. Voorts kunnen ook de investeringen als verdeelsleutel fungeren. Deze methode ter vaststelling van de *pre pro rata* geeft een beeld van de verhouding waarin verkregen kapitaal waarvoor kosten zijn gemaakt, wordt bestemd voor de economische en niet-economische activiteiten van een belastingplichtige. Tot slot bestaat de mogelijkheid om bij de berekening van de *pre pro rata* uit te gaan van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten waarvoor kosten zijn gemaakt, indien daardoor een beter beeld wordt verkregen van de feitelijke situatie. In essentie is een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik in mijn ogen de meest zuivere methode om de *pre pro rata* te construeren, omdat deze het beste een objectief en reëel beeld verschaft van de mate waarin kosten worden ingezet voor economische, dan wel niet-economische activiteiten. Welke methode uiteindelijk het meest geschikt is, is in mijn optiek sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval.

## **Hoofdstuk 6: Aftrek van voorbelasting in verband met subsidies**

### **6.1 Inleiding**

In de voorgaande twee hoofdstukken zijn de BTW-kwalificatie van de verscheidene subsidiesoorten en het recht op aftrek van voorbelasting aan bod gekomen. In dit hoofdstuk zullen deze beide terreinen van de BTW aan elkaar worden gekoppeld, met als doel te bepalen of en in hoeverre het ontvangen van een subsidie invloed heeft op het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige. Er wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen subsidies die deel uit maken van de maatstaf van heffing, de belastbare subsidies, en de subsidies die buiten het bereik van de BTW-heffing vallen, de onbelastbare subsidies. Allereerst zal worden bezien hoe in de Europese en nationale jurisprudentie wordt omgegaan met de ontvangst van subsidies in relatie tot het aftrekrecht. Vervolgens zal een stapsgewijze analyse plaatsvinden van de invloed die het ontvangen van een subsidie kan hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige in verschillende situaties.

### **6.2 Subsidies en de aftrek van voorbelasting in de jurisprudentie**

Alvorens stapsgewijs in te gaan op de invloed die het ontvangen van een subsidie kan hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige in verschillende situaties, wordt in deze paragraaf een beknopt overzicht geven van de Europese en Nederlandse jurisprudentie ter zake van subsidies en de aftrek van voorbelasting. Hierbij zij opgemerkt dat de betreffende jurisprudentie telkens ziet op onbelastbare subsidies. Belastbare subsidies zoals de prijssubsidie of de verbruikssubsidie zijn aan te merken als een vergoeding voor een prestatie in de zin van de BTW en worden op dezelfde voet als het goed of de dienst waarmee zij verband houden, meegenomen in de berekening van het aftrekrecht. Onbelastbare subsidies vallen in beginsel buiten de werkingssfeer van de BTW. Interessant is om te bezien hoe in de jurisprudentie wordt omgegaan met de ontvangst van een onbelastbare subsidie in relatie tot het aftrekrecht.

#### **6.2.1 Jurisprudentie van het Europese Hof**

De invloed van subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige is verscheidene malen onderwerp van discussie geweest in de arresten van het Europese Hof. In deze paragraaf zullen de in mijn ogen belangrijkste arresten die het HvJ EU in dit verband heeft gewezen de revue passeren. De arresten die aan bod komen hebben stuk voor stuk betrekking op de ‘reguliere’ pro rata waarbij een splitsing moet worden gemaakt tussen de voorbelasting die betrekking heeft op de belaste, respectievelijk onbelaste activiteiten. De vraag die tot op heden onbeantwoord is gebleven in de Europese jurisprudentie is welke invloed de ontvangst van een onbelastbare subsidie, die toerekenbaar is aan de niet-economische activiteit(en), heeft op het aftrekrecht van een gedeeltelijke belastingplichtige.

### **Commissie tegen Frankrijk**<sup>253</sup>

Deze zaak betrof een inbreukprocedure gestart door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, die zich richtte op een in de Franse BTW-wetgeving opgenomen bepaling die het aftrekrecht beperkt in situaties waarin een belastingplichtige kapitaalgoederen verwerft die worden gefinancierd met een onbelastbare subsidie. Op grond van deze bepaling werd aan een belastingplichtige die belastbare handelingen verricht en die kapitaalgoederen aanschafte die geheel of gedeeltelijk worden gefinancierd met een verkregen onbelastbare subsidie, slechts recht op aftrek van voorbelasting verleend voor zover de afschrijvingen op deze kapitaalgoederen werden verdisconteerd in de prijs van diens uitgaande belastbare handelingen. Indien de afschrijvingen niet in de prijs tot uitdrukking kwamen, werd slechts aftrek verleend voor zover de goederen niet met een subsidie werden gefinancierd. De Commissie verzocht het Europese Hof vast te stellen dat deze regeling niet in overeenstemming is met de bepalingen ter zake van het aftrekrecht zoals opgenomen in de toenmalige Zesde Richtlijn. Het HvJ EU oordeelde dat Frankrijk ten onrechte strengere voorwaarden stelde aan de aftrek van BTW die rust op kapitaalgoederen die worden bekostigd met een subsidie. Het HvJ EU overwoog dat het niet geoorloofd is om voorafgaand aan de toepassing van de pro rata, de belastinggrondslag van deze pro rata te verlagen op basis van de herkomst van de geldmiddelen en op basis van de wijze van doorberekening in de prijs van de belastbare handelingen.<sup>254</sup>

### **Commissie tegen Spanje**<sup>255</sup>

De zaak Commissie tegen Spanje behelst een inbreukprocedure waarbij de toepassing van een iets andere methode van uitsluiting van aftrek wordt aangevochten. Anders dan Nederland, voorzag de Spaanse wetgeving op het terrein van de BTW in de mogelijkheid onbelastbare subsidies in aanmerking te nemen bij de splitsing van voorbelasting ter zake van belaste en vrijgestelde prestaties. Daartoe worden onbelastbare subsidies opgenomen in de noemer van de pro rata breuk. In zoverre niets ongeoorloofds, omdat de BTW-richtlijn deze mogelijkheid nadrukkelijk heeft opengesteld voor lidstaten.<sup>256</sup> De Spaanse wetgever had echter een bijzondere regeling geïmplementeerd die erin resulteerde dat subsidies, die specifiek bestemd zijn voor de financiering van bepaalde goederen of diensten, het bedrag van de aftrek verminderen ten belope van het bedrag waarmee de subsidies aan de financiering hebben bijgedragen. Op deze wijze werd een pro rata geconstrueerd die zowel betrekking had op gemengde belastingplichtigen als belastingplichtigen die volledig belast presteren. Doordat de onbelastbare subsidies mee moeten worden genomen in de noemer van de breuk, ontstaat een aftrekrecht beneden de 100%. In geval van een belastingplichtige die volledig belast presteert is dit een opmerkelijke uitwerking. De Commissie betoogt dat Spanje de beperking van het recht op aftrek van voorbelasting onrechtmatig oprekt door deze niet slechts op gemengd belastingplichtigen, maar

---

253 HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03 (Commissie tegen Frankrijk), V-N 2005/51.22

254 R. Knipsaël en J. Rakhan, 'Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw', WFR2013/686

255 HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03 (Commissie tegen Spanje), V-N 2005/51.21

256 Artikel 174, lid 1, onderdeel b BTW-richtlijn



tevens op volledig belastingplichtigen toe te passen. Het Europese Hof oordeelde dat Spanje inderdaad zijn boekje te buiten was gegaan door ook belastingplichtigen die louter BTW-belaste handelingen verrichten en een onbelastbare subsidie ontvangen, te confronteren met een aftrekbeperking door deze te betrekken in de berekening van de pro rata. Het ontvangen van een onbelastbare subsidie heeft dus geenszins invloed op het aftrekrecht van een volledig belast presterende belastingplichtige.

Sanders<sup>257</sup> benadrukt in zijn commentaar bij het arrest Commissie Frankrijk dat de uitkomst in zowel die inbreukprocedure, alsmede de inbreukprocedure tegen Spanje bewerkstelligt dat voorkomen wordt dat lidstaten door allerlei doelredeneringen ‘op eigen houtje’ de aftrek van voorbelasting beperken, zonder dat daarvoor voldoende basis bestaat in de Europeesrechtelijke bepalingen. Hij noemt het een goede zaak dat het Europese Hof niet toestaat geldstromen (waaronder subsidies) die niet in de heffing van BTW kunnen worden betrokken omdat zij buiten de reikwijdte van de BTW vallen, via de (beperking van de) aftrek van voorbelasting bij de ontvangers van die geldstromen alsnog worden belast. Ik sluit mij aan bij deze opvatting.

#### **Parat<sup>258</sup>**

Het arrest Parat had betrekking op een Hongaarse ondernemer die zich bezig hield met de productie van vouwdaken voor personenauto's. Parat ontving van overheidswege een subsidie ter verhoging van de productiecapaciteit ter grootte van 47% van de totale uitgaven. Hongarije paste een algemene aftrekuitsluiting toe uit hoofde waarvan de BTW over een vanuit overheidsmiddelen gesubsidieerde aanschaf van goederen, slechts voor aftrek in aanmerking kwam voor zover zij betrekking had op het niet gesubsidieerde gedeelte van die aanschaf. Het HvJ EU oordeelde dat de wijze van financiering geen afbreuk mag doen aan het aftrekrecht van de gesubsidieerde belastingplichtige. De Hongaarse pro rata aftrekbeperking voor overheidssubsidies werd om deze reden niet toegestaan.

#### **Alakor<sup>259</sup>**

Ook het arrest Alakor betrof een Hongaarse onderneming die overheidssubsidies ontving ter financiering van een project in het kader van plattelands- en landbouwontwikkeling. De BTW die drukte op de uitgaven voor het project konden op grond van de Hongaarse wetgeving niet in aftrek worden gebracht voor zover deze betrekking hadden op het gedeelte dat was gefinancierd met de overheidssubsidie. In deze zaak oordeelde het HvJ EU opnieuw dat een algemene beperking van het aftrekrecht ten aanzien van overheidssubsidies niet is toegestaan.

---

257 Commentaar Sanders bij HvJ 6 oktober 2005, (Commissie/Frankrijk nr. C-243/03, NTFR2005-1625

258 HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08 (Parat), V-N 2009/25.18

259 HvJ 16 mei 2013, nr. C-191/12 (Alakor), NTFR 2013/1142

## **Varzim Sol**<sup>260</sup>

In het arrest Varzim Sol heeft HvJ EU geoordeeld hoe omgegaan moet worden met subsidieontvangsten wanneer een gemengd belastingplichtige zijn recht op aftrek bepaalt op grond van de methode van het werkelijk gebruik. Deze zaak betrof een Portugese casino exploitant die zowel BTW-vrijgestelde kansspelen<sup>261</sup> als BTW-belaste restauratie- en animatiewerkzaamheden verrichtte. Daarnaast verrichtte Varzim Sol werkzaamheden van administratieve en financiële aard waarvoor een gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Op grond van een concessieovereenkomst die Varzim Sol had gesloten met de lokale overheid was zij verplicht een aantal culturele- en animatieactiviteiten te ontplooiën, alsmede zich in te zetten voor de toeristische promotie van de desbetreffende streek. Tevens betaalde zij jaarlijks een verplicht bedrag als tegenprestatie voor de exploitatie van het casino. Varzim Sol mocht vervolgens een gedeelte van de kosten die zij maakte om aan haar verplichtingen te voldoen in het kader van de animatie en de promotie van het toerisme in mindering brengen op de jaarlijkse tegenprestatie. De Portugese fiscus beschouwde deze compensatie als een onbelastbare exploitatiesubsidie en stelde zich op het standpunt dat de restauratie- en animatieactiviteiten die door belastingplichtige aanvankelijk werden aangemerkt als volledig belaste activiteiten, als gemengde activiteiten behandeld moesten worden. Dit had tot gevolg dat de voorbelasting met betrekking tot de activiteiten in deze sector gesplitst moest worden op basis van de pro rata methode, waarbij in de noemer van de breuk rekening gehouden moest worden met de ontvangen exploitatiesubsidie. Het HvJ EU stelde echter vast dat Varzim Sol van de Portugese belastingautoriteit toestemming had verkregen de aftrekbare voorbelasting te bepalen volgens de methode van het werkelijke gebruik en verbond hieraan de conclusie dat de bepalingen voor de vaststelling van een pro rata dan niet van toepassing zijn. Bij de berekening van het aftrekrecht op basis van het werkelijke gebruik hoeft dan geen rekening gehouden te worden met de ontvangst van een onbelastbare subsidie. Dit had voor Varzim Sol tot gevolg dat zij een volledig recht op aftrek van voorbelasting had, aangezien de werkzaamheden in de sectoren restauratie en animatie volledig belast zijn met BTW. Wanneer het recht op aftrek van voorbelasting van een gemengd belastingplichtige wordt bepaald op basis van de methode van het werkelijk gebruik kan de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht dus niet beïnvloeden.

De uitkomst van dit arrest ligt in lijn met de hiervoor beschreven arresten waarin het HvJ EU oordeelde dat een onbelastbare subsidie geen invloed heeft op het aftrekrecht van volledig belast presterende belastingplichtigen. Het Europese Hof hanteerde in deze zaken min of meer dezelfde redenering door te benadrukken dat de regeling van artikel 174 van de BTW-richtlijn alleen van toepassing is op gemengde belastingplichtigen die het recht op aftrek van voorbelasting berekenen op grond van de daar opgenomen pro rata methode. Belastingplichtigen die volledig belast presteren

---

260 HvJ 16 februari 2012, , nr. C-25/11 (Varzim Sol), V-N 2012/15.25

261 ex artikel 135, lid 1, sub i, BTW-richtlijn

vallen hier dus niet onder. In het onderhavige arrest wordt deze lijn doorgetrokken voor een gemengde belastingplichtige die zijn aftrek berekent op basis van de methode van het werkelijke gebruik, voor de sector waarvoor de gemengde belastingplichtige een volledig recht op aftrek heeft. Ook in die gevallen kan de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht niet beperken.

### **6.2.2 Nederlandse jurisprudentie**

Anders dan in de Europese jurisprudentie is de invloed van een onbelastbare subsidie op het aftrekrecht van een gedeeltelijk belastingplichtige in de Nederlandse rechtspraak wel aan de orde geweest. Vóór de wetwijziging in 2007 en het arrest *Securenta* van het HvJ EU heeft de Nederlandse Hoge Raad tal van arresten gewezen betreffende de invloed van subsidieontvangsten op het aftrekrecht van belastingplichtigen. Een voorbeeld daarvan is het *Musische Vorming*-arrest<sup>262</sup> betreffende een stichting die projecten organiseert op het gebied van muzikale vorming. Betreffende stichting verricht naast belaste prestaties waarvoor een vergoeding wordt bedongen, tevens projecten op het gebied van kunstzinnige vorming van basisschoolleerlingen waarvoor geen vergoeding wordt ontvangen. Ter bekostiging van de laatstgenoemde activiteit ontvangt zij van de gemeente een onbelastbare subsidie. Om tot een aftrekrecht te komen was het volgens de Hoge Raad noodzakelijk dat de handelingen in het niet-ondernemersdeel (de gesubsidieerde onbelastbare handelingen) binnen het kader van de onderneming werden verricht. De Hoge Raad oordeelde dat de projecten die werden gefinancierd met de onbelastbare subsidie niet werden verricht ter wille van enig economisch belang, zodat daarvan niet kon worden gezegd dat zij werden verricht in het economische verkeer. De ter zake in rekening gebrachte voorbelasting kon daarom niet in aftrek worden gebracht. In het *Radio-omroep II*-arrest<sup>263</sup> kwam de Hoge Raad tot een min of meer gelijklopend oordeel. In deze zaak stond een lokale omroep centraal die radio- en televisieuitzendingen verzorgde die werden bekostigd met een van de gemeente verkregen onbelastbare subsidie. Daarnaast verrichtte de omroep economische activiteiten bestaande uit het verkopen van zendtijd voor reclamedoeleinden. De Hoge Raad overwoog dat de commerciële activiteiten toerekenbaar waren aan het ondernemersdeel van de omroep en de gesubsidieerde radio- en televisieuitzendingen niet. Derhalve bestond geen recht op aftrek van de BTW op de kosten ter zake van de gesubsidieerde niet-economische activiteiten.

### **Strategisch en contractonderzoek<sup>264</sup>**

Dit arrest heeft betrekking op de oude tekst van artikel 15 Wet OB, maar is gewezen na het *Securenta*-arrest van het HvJ EU. In deze procedure staat een stichting centraal die zowel op eigen initiatief strategisch onderzoek verrichtte in het kader waarvan zij een voor de BTW onbelastbare subsidie ontving, alsmede onderzoek op contractbasis waarvoor vergoedingen van derden werden ontvangen. Alleen voor deze laatstgenoemde activiteit kwalificeerde de stichting als BTW-belast presterende

---

262 HR 14 juni 1989, nr. 25 104 (*Stichting Musische Vorming*), BNB 1989/245

263 HR 30 augustus 1996, nr. 31 009 (*Radio-omroep II*), BNB 1996/391.

264 HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, (*Strategisch en contractonderzoek*), BNB 2012/287

ondernemer. De uitvoering van het gesubsidieerde strategische onderzoek moet in beginsel gezien worden als een niet-economische activiteit, omdat daar geen vergoeding tegenover staat anders dan de onbelastbare subsidie. De hamvraag is of de betreffende stichting volledig recht heeft op aftrek van alle aan haar in rekening gebrachte voorbelasting. De Hoge Raad overwoog dat slechts recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover de goederen en diensten gebezigd worden in het kader van de onderneming.<sup>265</sup> Zoals in hoofdstuk 5 al aan de orde kwam, is daarvan niet zonder meer sprake indien de verworven goederen of afgenomen diensten geheel of gedeeltelijk worden gebruikt voor andere dan belastbare handelingen. Vereist is dat die andere niet-economische handelingen en de belaste prestaties onderling zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. Dan is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de afgenomen goederen of diensten en de belaste handelingen en worden de verschillende onderzoeken tezamen aangemerkt als economische activiteit. De Hoge Raad oordeelde in navolging van Hof Amsterdam dat een dergelijke rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen het op eigen initiatief uitgevoerde strategische onderzoek en de onderzoeken op contractbasis niet kon worden geconstateerd, zodat slechts voor de kosten die zagen op contractonderzoek recht op aftrek van voorbelasting bestond. Wanneer een gedeeltelijk belast presterende belastingplichtige een onbelastbare subsidie ontvangt heeft dat in de visie van de Hoge Raad dus een beperkende werking op zijn aftrekrecht.

### **ROC-arrest<sup>266</sup>**

In een arrest betreffende een regionaal opleidingscentrum<sup>267</sup>, gewezen onder de ‘nieuwe’ wettekst van artikel 15 Wet OB, heeft de Hoge Raad zich ook uitgesproken over de toepassing van aftrekrecht ingeval zowel economische als niet-economische activiteiten worden verricht. Het ROC verzorgt volwassenenonderwijs en middelbaar beroepsonderwijs. Het geven van onderwijs is in beginsel vrijgesteld.<sup>268</sup> Hof Den Bosch oordeelde echter dat het verlenen van het middelbaar beroepsonderwijs aangemerkt moest worden als een niet-economische activiteit, omdat deze prestatie bekostigd werd met een onbelastbare subsidie van de overheid. De Hoge raad heeft in zijn arrest de bevindingen van het Hof overgenomen zonder daar inhoudelijk een oordeel over te vellen.<sup>269</sup> Naast het verzorgen van onderwijs exploiteert het ROC een kantine in elk van haar schoolgebouwen. Voor de consumpties die zij daar verkoopt treedt zij op als BTW-plichtige ondernemer. De schoolgebouwen worden dus gebruikt voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Het geschil spitst zich toe op de vraag hoe om moet worden gegaan met de BTW die drukt op de kosten die het ROC maakt ten

---

<sup>265</sup> Thans: voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen

<sup>266</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746 (ROC), BNB 2012/222

<sup>267</sup> Hierna aangeduid als: ROC

<sup>268</sup> Op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel o Wet OB

<sup>269</sup> Daar kunnen naar mijn mening wel de nodige vraagtekens bij geplaatst worden. Naast de subsidieontvangsten werd het verlenen van het middelbaar beroepsonderwijs tevens gefinancierd met de geïnde lesgeldten. Hof Den Bosch oordeelde dat deze lesgeldten niet aangemerkt moeten worden als een vergoeding in de zin van de omzetbelasting omdat het ROC deze vergoedingen af moest staan aan de Rijksoverheid. In eerdere aanleg oordeelde Rechtbank Breda nog dat de ontvangen lesgeldten wel degelijk gezien moeten worden als vergoeding voor een geleverde onderwijsdienst. Rechtsbank Breda, 19 juni 2008, nr. AWB 08/149, r.o. 2.9. ik neig ernaar dat deze beoordeling de juiste is. Mijns inziens bestaat namelijk een rechtstreeks verband tussen de ontvangen lesgeldten (vergoeding) en het verstrekken van onderwijs (prestatie) aan de desbetreffende leerlingen (identificeerbaar verbruik).

aanzien van de schoolgebouwen, zoals bijvoorbeeld het onderhoud, de schoonmaak, elektriciteit en stookkosten. Deze kosten zijn aan te merken als algemene kosten aangezien ze niet specifiek zijn terug te voeren op één soort activiteit, maar op de gehele bedrijfsuitvoering. In navolging van het Hof, en onder verwijzing naar onder meer het arrest *Securenta*,<sup>270</sup> oordeelde de Hoge Raad dat het ROC deze algemene kosten dient te splitsen in een gedeelte dat is toe te rekenen aan de niet-economische activiteiten en een gedeelte dat betrekking heeft op haar economische activiteiten. Zonder de term letterlijk te gebruiken staat de Hoge Raad hier dus feitelijk een pre pro rata voor ogen, waarbij de onbelastbare subsidie in de noemer van de breuk dient te worden betrokken. In het onderhavige geval bediende het Hof zich daarbij van een verdeelsleutel op basis van de omzet. Het gedeelte van de omzet dat toerekenbaar is aan de economische activiteiten (de vrijgestelde verstrekking van volwassenonderwijs en de belaste exploitatie van de kantines) dient vervolgens volgens de methodiek van de reguliere pro rata gesplitst te worden. De Hoge Raad kwam tot de conclusie dat de door het Hof gehanteerde berekening correct is. De Hoge Raad acht daarbij onder andere van belang dat het werkelijk gebruik van de kantines niet aan de hand van objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens is af te leiden.

Doordat de onbelastbare subsidie wordt opgenomen in de noemer van de breuk van de pre pro rata en er in de teller niets wordt bijgeteld, heeft de ontvangst van een onbelastbare subsidie in dit geval dus een behoorlijke impact op de wijze waarop een belastingplichtige zijn aftrekrecht kan effectueren. Dit wordt met name ingegeven door het feit dat het financieren van een activiteit met een onbelastbare subsidie er toe leidt dat daaraan een niet-economisch karakter wordt verbonden.

### **6.3 De invloed van subsidies op het recht op aftrek van voorbelasting**

Entiteiten die voor hun inkomsten uitsluitend zijn aangewezen op onbelastbare subsidieverstrekingen verrichten in het geheel geen economische activiteiten en kwalificeren zodoende niet als belastingplichtige voor de omzetbelasting. Om deze reden hebben zij geen recht op aftrek van voorbelasting. Wanneer een organisatie daarentegen wel als belastingplichtige wordt aangemerkt omdat zij economische prestaties verricht waarvoor zij een vergoeding ontvangt en tevens subsidiegelden ontvangt, rijst de vraag of en in hoeverre dit het recht op aftrek van voorbelasting beïnvloedt. In deze paragraaf worden verschillende situaties uitgewerkt waarin een belastingplichtige subsidies ontvangt en de wijze waarop dit zijn aftrekrecht kan beïnvloeden bij het verrichten van verschillende activiteiten. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen belastbare en onbelastbare subsidies, waarbij de nadruk met name zal liggen op de laatstgenoemde categorie.

---

<sup>270</sup> HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06, (*Securenta*), *V-N* 2008/14.20. De Hoge Raad verwees tevens naar HvJ EU 12 februari 2009, nr. C-515/07 (*VNLTO*). Dit arrest wordt in dit onderzoek verder buiten beschouwing gelaten.

Of en hoe de ontvangst van een subsidie het recht op aftrek van voorbelasting beïnvloedt is afhankelijk van hoe de gesubsidieerde belastingplichtige de subsidiegelden aanwendt, waarbij de navolgende situaties kunnen worden onderscheiden:

1. Een volledige belastingplichtige<sup>271</sup> ontvangt subsidies;
2. Een gemengd belastingplichtige ontvangt subsidies;
3. Een gedeeltelijke belastingplichtige ontvangt subsidies.

Hierna volgt een stapsgewijze analyse van deze varianten. Waar nodig zal ik mijn bevindingen staven met de in de vorige paragraaf besproken jurisprudentie.

### **6.3.1 Aftrek in verband met belastbare subsidies**

Belastbare subsidies worden aangemerkt als (een deel van) de vergoeding voor een door een belastingplichtige verrichte economische activiteit. Het betreft hier subsidies die de tegenprestatie vormen voor de levering van goederen of het verrichten van diensten of die minstens rechtstreeks verband houden met de prijs van een belastbare handeling. In hoofdstuk 4 heb ik geconstateerd dat verbruikssubsidies en prijssubsidies kwalificeren als belastbare subsidies. Onderstaand zal ik uiteenzetten hoe de ontvangst van een belastbare subsidie het aftrekrecht van een belastingplichtige beïnvloedt. Daarbij zij opgemerkt dat, omdat belastbare subsidies gezien worden als de vergoeding voor economische activiteiten, zij ten aanzien van het aftrekrecht de normale systematiek volgen zoals beschreven in hoofdstuk 5 van dit onderzoek. Deze analyse is dan ook vrij recht toe recht aan en vormt zodoende niet het grootse probleem ten aanzien van de behandeling van subsidies in het kader van het recht op aftrek van voorbelasting.

#### **6.3.1.1 Een volledig belastingplichtige ontvangt een belastbare subsidie**

Wanneer vastgesteld kan worden dat sprake is van een belastbare subsidie voor de BTW, zal vervolgens gekeken moeten worden naar de aard van de prestatie waarvoor de subsidiegelden ontvangen worden. Indien de subsidie wordt verkregen met het oog op het verrichten van belaste prestaties, dan kan de BTW op de kosten die hier onlosmakelijk mee samenhangen (directe kosten) rechtstreeks worden toegerekend aan de belaste handelingen. Er bestaat dan een volledig recht op aftrek van voorbelasting. Wordt een belastbare subsidie evenwel vertrekt ten behoeve van vrijgestelde prestaties, dan dienen de kosten die hiermee verband houden direct te worden toegerekend aan deze vrijgestelde activiteiten. Ten aanzien van de BTW die drukt op de vrijgestelde prestaties bestaat geen aftrekrecht.

---

<sup>271</sup> Met een volledig belastingplichtige wordt bedoeld een belastingplichtige die ofwel uitsluitende belaste activiteiten, ofwel uitsluitend vrijgestelde verricht.

### **6.3.1.2 Een gemengd belastingplichtige ontvangt een belastbare subsidie**

Indien een gesubsidieerde belastingplichtige kosten maakt voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties zal, als ik de lijn van het Europese Hof aanhoud, in de eerste plaats moeten worden beoordeeld of deze kosten rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar zijn aan één of meerdere belaste prestaties. De voorbelasting die drukt op deze directe kosten kan volledig in aftrek worden gebracht. Omgekeerd geldt dat, wanneer een onlosmakelijke samenhang bestaat met louter vrijgestelde prestaties, de belastingplichtige de BTW die drukt op deze direct toerekenbare kosten in zijn geheel niet in aftrek kan brengen. Als de kosten niet direct toegerekend kunnen worden is sprake van algemene kosten. Om het aftrekrecht te bepalen dient dan getoetst te worden of deze algemene kosten rechtstreeks en onlosmakelijk samenhangen met de algehele economische activiteit, ofwel een afgebakend gedeelte daarvan. Het aftrekrecht dat hierop van toepassing is, is dan maatgevend.

Is een dergelijke toerekening van algemene kosten evenwel niet mogelijk doordat zij onlosmakelijk samenhangen met zowel belaste als vrijgestelde economische activiteiten van een belastingplichtige, dan zal de voorbelasting moeten worden gesplitst. Deze splitsing kan geschieden hetzij op basis van het werkelijke gebruik, hetzij op basis van de pro rata methode die de omzet als verdeelsleutel hanteert.<sup>272</sup> Het is hierbij essentieel om onderscheid te maken tussen subsidies die betrekking hebben op de belaste prestaties van een belastingplichtige en subsidies die zien op zijn vrijgestelde prestaties.

Met Van der Paardt ben ik van mening dat subsidies die betrekking hebben op belaste activiteiten bij toepassing van de pro rata zowel in de teller als in de noemer van de breuk opgenomen moeten worden.<sup>273</sup> Subsidies die betrekking hebben op belaste prestaties zullen bij toepassing van de pro rata zodoende geen invloed hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige. Ingeval een verkregen subsidie echter betrekking heeft op vrijgestelde prestaties van een belastingplichtige zal deze bij toepassing van de pro rata uitsluitend in de noemer van de breuk opgenomen moeten worden als omzet uit, of gebruik voor, vrijgestelde activiteiten. Subsidies die betrekking hebben op vrijgestelde prestaties zorgen er dus voor dat het recht op aftrek van voorbelasting wordt beperkt.

### **6.3.1.3 Een gedeeltelijk belastingplichtige ontvangt een belastbare subsidie**

De gedeeltelijk belastingplichtige verschilt in zoverre van de gemengd belastingplichtige dat waar een gemengd belastingplichtige uitsluitend economische activiteiten verricht die voor een gedeelte belast zijn met BTW en voor een gedeelte vrijgesteld, een gedeeltelijk belastingplichtige ook deels niet-economische activiteiten verricht die buiten de werkingssfeer van de BTW blijven. Wanneer een gedeeltelijk belastingplichtige een belastbare subsidie ontvangt zal deze altijd aan diens economische activiteiten worden toegerekend. Het betreft immers een vergoeding voor een prestatie in de zin van de

---

<sup>272</sup> zie par. 5.3.1.

<sup>273</sup> R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer, Kluwer 2000, p. 192.

BTW. Ten aanzien van de pre pro rata berekening zal een belastbare subsidie dus opgenomen moeten worden in zowel de teller als de noemer van de breuk. In zoverre heeft het ontvangen van een belastbare subsidie dus geen invloed bij het splitsen van de voorbelasting aan de poort. Nadat deze stap is doorlopen, geschiedt het determineren van het recht op aftrek van voorbelasting op dezelfde wijze als hiervoor besproken.

### **6.3.2 Aftrek in verband met onbelastbare subsidies**

In de vorige paragraaf is duidelijk geworden dat de moeilijkheid met betrekking tot het bepalen van de invloed van subsidies op het recht op aftrek van voorbelasting, niet zozeer zit in de belastbare subsidies. Het knelpunt zit hem met name in de wijze waarop onbelastbare subsidies het recht op aftrek van voorbelasting kunnen beïnvloeden. Onbelastbare subsidies zijn subsidies die niet worden gezien als een vergoeding voor een activiteit doordat zij niet direct verband houden met de prestatie van een belastingplichtige. In deze paragraaf komen ze aan de orde met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting.

#### **6.3.2.1 Een volledig belastingplichtige ontvangt een onbelastbare subsidie**

Bij volledig belastingplichtigen die onbelastbare subsidies ontvangen kan gedacht worden aan bijvoorbeeld zwembaden of openbaarvervoerbedrijven. Dergelijke organisaties verrichten belaste prestaties en ontvangen daar een vergoeding voor. De ontvangen entreegelden, respectievelijk de opbrengst van de verkoop van vervoersbewijzen zijn veelal niet kostendekkend. Het komt geregeld voor dat zij ter afdekking van een exploitatietekort of ter instandhouding van de economische activiteiten van overheidswege een financiële tegemoetkoming krijgen in de vorm van een exploitatie- of budgetsubsidie. Zoals eerder in dit onderzoek uitvoerig aan bod gekomen, kunnen dergelijke subsidies doorgaans niet als een vergoeding voor een prestatie in de zin van de BTW worden aangemerkt. De vraag komt op of het ontvangen van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht van een volledig belastingplichtige beïnvloedt. Naar ik meen is dat niet het geval. Een belastingplichtige die uitsluitend BTW-belaste activiteiten verricht, heeft volledig recht op aftrek van voorbelasting die rust op ingekochte goederen en diensten die worden gebezigd voor deze economische activiteiten. De omstandigheid dat tevens een onbelastbare subsidie wordt ontvangen, rechtvaardigt mijns inziens niet dat een inbreuk wordt gemaakt op het recht op aftrek van voorbelasting. In de arresten Commissie tegen Spanje, Parat en Alakor heeft het HvJ EU nadrukkelijk geoordeeld dat het feit dat een belastingplichtige naast inkomsten uit belaste prestaties tevens onbelastbare subsidies ontvangt, het recht op aftrek van voorbelasting niet mag beïnvloeden. De regels met betrekking tot de pro rata zoals neergelegd in artikel 174, lid 1 BTW-richtlijn zijn hierop niet van toepassing. Het pro rata aftrekrecht geldt alleen voor gemengd presterende belastingplichtigen. Op deze wijze wordt voorkomen dat belastingplichtigen die louter BTW-belaste handelingen verrichten en tevens een onbelastbare subsidie ontvangen, geconfronteerd worden met een aftrekbeperking door deze te betrekken in de berekening



van de pro rata. De BTW op kosten die een uitsluitend belast presterende belastingplichtige maakt voor handelingen waarvoor naast de opbrengsten van belaste prestaties tevens een onbelastbare subsidie wordt aangewend, is volledig aftrekbaar. Een belastingplichtige die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht, heeft in zijn geheel geen recht op aftrek van voorbelasting. De ontvangst van een onbelastbare subsidie brengt daarin geen wijzigingen. Concluderend kan het ontvangen van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht van een volledig belastingplichtige dus niet beïnvloeden.

### **6.3.2.2 Een gemengd belastingplichtige ontvangt een onbelastbare subsidie**

Wanneer een gesubsidieerde belastingplichtige zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, zal eerst moeten worden bezien of directe toerekening van de kosten mogelijk is. Met andere woorden, moet de bestemming van de kosten in kaart worden gebracht. De voorbelasting die rust op ingekochte goederen en diensten die uitsluitend betrekking hebben op de belaste handelingen van een belastingplichtige is volledig aftrekbaar. De ontvangst van een onbelastbare subsidie heeft in dat geval geen invloed op het recht op aftrek van de voorbelasting. De BTW op ingekochte goederen en diensten die uitsluitend betrekking hebben op vrijgestelde handelingen, is in het geheel niet aftrekbaar. Ook in dat geval heeft een onbelastbare subsidie geen invloed op het aftrekrecht.

Indien een belastingplichtige kosten maakt die niet zuiver zijn toe te wijzen aan belaste dan wel vrijgestelde activiteiten, doordat zij op beide betrekking hebben, dan is sprake van gemengde kosten, ook wel algemene kosten. Voor deze algemene kosten gelden zoals eerder beschreven de regels van de pro rata om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen. Artikel 173, lid 1 van de BTW-richtlijn bepaalt dat voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, de aftrek wordt toegestaan voor dat gedeelte dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen.

Bij de splitsing van de voorbelasting in een aftrekbaar en niet aftrekbaar deel wordt in de regel de omzet van een belastingplichtige als uitgangspunt genomen. Artikel 174, lid 1 van de Richtlijn voorziet in een berekeningsmethode voor de bepaling voor het recht op aftrek van voorbelasting. De Nederlandse equivalent is neergelegd in artikel 11, lid 1, sub c van de Uitvoeringsbeschikking. Voor gemengd presterende belastingplichtigen bevat de BTW-richtlijn een bepaling die het recht op aftrek van voorbelasting kan beperken in het geval een onbelastbare subsidie wordt verkregen. In het eerste lid, onderdeel b van artikel 174 BTW-richtlijn wordt lidstaten namelijk expliciet de mogelijkheid geboden om bij de berekening van de pro rata onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van

breuk.<sup>274</sup> Nederland heeft echter geen gebruik gemaakt van deze mogelijkheid, zodat het ontvangen van een onbelastbare subsidie door een gemengd presterende belastingplichtige naar mijn mening geen nadelige gevolgen heeft voor zijn aftrekrecht. Een belastingplichtige die kosten maakt voor zowel zijn belaste als voor zijn vrijgestelde activiteiten en in dit kader tevens een onbelastbare subsidie ontvangt, heeft zodoende pro rata recht op aftrek van voorbelasting zonder dat de onbelastbare subsidie de hoogte van de pro rata breuk beïnvloedt.

Artikel 173, lid 2, onderdeel c van de BTW-richtlijn staat gemengde belastingplichtige toe af te wijken van de omzetsleutel en het recht op aftrek te bepalen volgens de methode van het werkelijke gebruik van de betrokken goederen en diensten.<sup>275</sup> In het arrest *Varzim Sol*<sup>276</sup> heeft het Europese Hof geoordeeld dat wanneer een belastingplichtige de BTW op zijn algemene kosten in aftrek brengt volgens de methode van het werkelijk gebruik, de bepalingen betreffende de pro rata zoals neergelegd in artikel 174 van de BTW-richtlijn, daarop niet van toepassing zijn. De BTW-richtlijn staat alleen toe onbelastbare subsidies in aanmerking te nemen wanneer het aftrekrecht wordt berekend via de regels van de pro rata gebaseerd op de omzet. De BTW-richtlijn laat dit niet toe voor zover de aftrek wordt bepaald volgens het werkelijke gebruik. Ook in het geval een gemengd belastingplichtige zijn recht op aftrek van voorbelasting bepaalt op basis van de methode van het werkelijk gebruik, zal de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht dus niet beïnvloeden.

### **6.3.2.3 Een gedeeltelijke belastingplichtige ontvangt een onbelastbare subsidie**

Wanneer een subsidieontvanger uitsluitend niet-economische activiteiten verricht, waar dus behalve de ontvangen subsidie geen andere vergoedingen tegenover staan, kwalificeert deze niet als belastingplichtige voor de BTW en bestaat vanzelfsprekend geen recht op aftrek van voorbelasting. Het grootste struikelblok met betrekking tot de invloed van subsidies op het aftrekrecht vormt zonder enige twijfel de situatie waarin een belastingplichtige zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht en een onbelastbare subsidie geniet. De vraag die dan speelt is in hoeverre de ontvangst van een onbelastbare subsidie in dat geval van invloed is bij de bepaling van de mate van aftrek. We staan dan voor een probleem waarvoor in de Europese en nationale wetgeving geen oplossing is voorzien.

Als we naar de kern van het aftrekrecht in de BTW kijken, zoals neergelegd in artikel 168 BTW-richtlijn, moet worden geconstateerd dat aftrek van voorbelasting alleen is toegestaan voor zover kosten zien op belaste economische prestaties. Een belastingplichtige die naast economische activiteiten tevens niet-economische activiteiten verricht, heeft in beginsel dus geen recht op aftrek

---

<sup>274</sup> In het artikel wordt gesproken over andere subsidies dan die welke rechtstreeks verband houden met de prijs van handelingen. Het gaat in dit verband om belaste prijssubsidies die naar hun aard mee worden genomen bij de berekening van de pro rata. Het gaat in dit verband dus specifiek om de onbelastbare subsidies.

<sup>275</sup> Nederland heeft in Artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968 gebruik gemaakt van de geboden mogelijkheid.

<sup>276</sup> HvJ 16 februari 2012, , nr. C-25/11 (*Varzim Sol*), V-N 2012/15.25

van voorbelasting ter zake van de niet-economische handelingen. Zowel vanuit de visie van het Europese Hof als die van de Nederlandse Hoge Raad en de staatssecretaris, zoals beschreven in hoofdstuk 5, blijkt dat het onder omstandigheden mogelijk is de BTW die ziet op de niet-economische activiteiten toch in aftrek te brengen. Zulks is het geval wanneer een onlosmakelijke samenhang tussen de economische en niet-economische activiteiten geconstateerd kan worden. Vertaald naar de subsidieproblematiek betekent dit dat kosten die worden gemaakt voor activiteiten die worden aangemerkt als niet-economisch doordat zij volledig worden bekostigd met de ontvangst van een onbelastbare subsidie, dan alsnog betrokken kunnen worden in het recht op aftrek van voorbelasting.

In eerste instantie zal dus beoordeeld moeten worden of sprake is van een dergelijke onlosmakelijke samenhang tussen de kosten die zijn gemaakt voor de niet-economische activiteit en de economische activiteit. In hoofdstuk 5 heb ik uitgebreid stilgestaan bij de invulling die Nederland en het Europese Hof hebben gegeven aan de onlosmakelijke samenhang. Als ik deze zienswijze doortrek naar de subsidieproblematiek, constateer ik dat het volgens de Hoge Raad en de staatssecretaris noodzakelijk is dat het doel van de gesubsidieerde onbelastbare handelingen in economische zin samenhangt met de belastbare handelingen van een belastingplichtige om tot een aftrekrecht te komen. Alleen wanneer de gesubsidieerde onbelastbare handelingen en de belastbare handelingen van een belastingplichtige zo nauw met elkaar verband houden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische activiteiten, is aftrek van voorbelasting mogelijk. In dit verband wordt gesproken van onzelfstandige niet-economische activiteiten. De kosten die worden gemaakt voor de niet-economische activiteiten worden dan geacht onlosmakelijk samen te hangen met de economische activiteiten. Naar ik meen zal het Europese Hof kiezen voor een andere benadering. Daarbij moet de kanttekening worden geplaatst dat HvJ EU zich tot op heden nog niet uit heeft hoeven spreken over de invloed die de ontvangst van een onbelastbare subsidie, die toerekenbaar is aan de niet-economische activiteit(en), heeft op het aftrekrecht van een gedeeltelijke belastingplichtige. In de visie van het Europese Hof zal niet gekeken hoeven te worden naar de hoedanigheid waarin de gesubsidieerde onbelastbare handelingen worden verricht, maar moet nagegaan worden of de kosten die zijn gemaakt voor de gesubsidieerde onbelastbare handelingen (alsnog) onlosmakelijk samenhangen met de algehele economische activiteit (of een afgebakend gedeelte daarvan) van de gesubsidieerde belastingplichtige.<sup>277</sup> Zulks is het geval als de kosten die worden gemaakt voor de gesubsidieerde onbelastbare handelingen doorberekend worden in de prijzen van de uitgaande belastbare handelingen van een belastingplichtige.

In mijn optiek komt het zojuist besproken verschil duidelijk tot uiting in de arrest van de Hoge Raad ter zake van het onderzoeksinstituut<sup>278</sup> dat ik in de vorige paragraaf heb beschreven. Bij de bepaling van de omvang van het aftrekrecht gaat de Hoge Raad eerst na of het strategische onderzoek dat werd

---

<sup>277</sup> R. Knipsaël en J. Rakhan, 'Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw', WFR2013/686

<sup>278</sup> HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, (Strategisch en contractonderzoek), BNB 2012/287

gefinancierd met een onbelastbare subsidie en het tegen vergoeding verrichte contractonderzoek, onderling zodanig van elkaar afhankelijk zijn dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In dat geval is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de gemaakte kosten en de economische activiteiten van de gesubsidieerde. De Hoge Raad oordeelde dat geen sprake was van een onderlinge samenhang tussen de beide onderzoeken. Hierdoor was het niet toegestaan de BTW op de kosten die werden gemaakt voor het gesubsidieerde onbelastbare strategische onderzoek in aftrek te brengen. Doorslaggevend daarbij was kennelijk dat de gesubsidieerde niet-economische activiteiten van het onderzoeksinstituut de boventoon voerden, zodat deze niet dienstbaar waren aan de economische activiteiten. Eerder in dit onderzoek heb ik aangegeven dat het onduidelijk is waar het omslagpunt ligt alvorens tot de aanwezigheid van een nauw verband kan worden geconcludeerd. Naar mijn mening zou het onderzoeksinstituut wel recht op aftrek van voorbelasting hebben indien de ontvangen subsidie niet enkel dient als stimulans voor het uitvoeren van bepaalde onderzoeken, maar tevens is bedoeld om uiteindelijk met de opgedane kennis producten te ontwikkelen die op de markt kunnen worden gebracht. Mijns inziens is dan wel sprake van een onlosmakelijke samenhang tussen de kosten die zijn gemaakt voor het gesubsidieerde onderzoek en de algehele economische activiteit. In het onderhavige arrest zijn daar echter geen aanwijzingen voor te vinden.<sup>279</sup>

Het Europese Hof bewandelt een andere weg bij de beoordeling van een onlosmakelijke samenhang die noodzakelijk is om tot een aftrekrecht te komen. Waar de Hoge Raad zoekt naar een verband tussen de belastbare en de onbelastbare handelingen, pleegt het HvJ EU na te gaan of een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen en de algehele economische activiteit van een belastingplichtige. Als in casu de benadering van het HvJ EU was gevolgd, had het onderzoeksinstituut wellicht toch de kosten met betrekking tot het gesubsidieerde onderzoek (gedeeltelijk) in aftrek kunnen brengen. Namelijk wanneer de kosten die door het onderzoeksinstituut werden gemaakt ten behoeve van het gesubsidieerde strategische onderzoek (gedeeltelijk) tot uitdrukking komen in de prijs die zij in rekening bracht aan de afnemers van het belaste contractonderzoek. Als een dergelijke onlosmakelijke samenhang tussen de kosten en de algehele economische activiteit (gedeeltelijk) kon worden gevonden, had het onderzoeksinstituut een (pre-)pro rata recht op aftrek van voorbelasting gehad op de kosten die zij maakte voor het met de onbelastbare subsidie gefinancierde onderzoek. Nu de Hoge Raad een dergelijke toetsing niet heeft aangelegd, is het niet duidelijk wat de uitkomst in de onderhavige zaak zou zijn geweest. Naar ik meen zou de benadering van het HvJ EU alsnog tot dezelfde uitkomst hebben geleid. Gezien het feit dat het

---

<sup>279</sup> De geschetste situatie kan bijvoorbeeld spelen bij organisaties werkzaam in de geneesmiddelenbranche, die zich voornamelijk bezighouden met het ontwikkelen van nieuwe medicijnen. Om het onderzoek dat daaraan vooraf gaat te bekostigen ontvangen zij veelal een onbelaste subsidie. Het onderzoek is er op gericht om uiteindelijk nieuwe verbeterde medicijnen op de markt te brengen waarmee een belaste omzet zal worden gegenereerd. Naar mijn mening is een onlosmakelijke samenhang tussen de niet-economische activiteit (het gesubsidieerde onderzoek) en de algehele economische in die gevallen aannemelijk, zodat de BTW op de onderzoekskosten toch aftrekbaar is.

strategische onderzoek volledig<sup>280</sup> werd bekostigd met de onbelastbare subsidie, lijkt het mij namelijk niet aannemelijk dat de kosten daarvan tevens tot uitdrukking komen in de prijs van het belaste contractonderzoek.<sup>281</sup> Ook op deze manier kan dus niet tot een onlosmakelijke samenhang worden geconcludeerd en bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van de BTW op de kosten voor de niet-economische activiteit in de vorm van het gesubsidieerde onderzoek. Alleen voor zover de kosten drukken op het belaste contractonderzoek bestaat recht op aftrek van voorbelasting.

Ook in het arrest met betrekking tot het regionaal opleidingscentrum kiest de Hoge Raad bij de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting een andere benadering dan de lijn die in de Europese jurisprudentie wordt gevolgd. In dit arrest was de Hoge Raad met een beroep op het arrest *Securenta* van het HvJ EU van mening dat de voorbelasting gesplitst diende te worden in een deel dat zag op de economische activiteiten (bestaande uit de belaste kantineactiviteiten en het verzorgen van vrijgesteld volwassenonderwijs) en een deel dat betrekking had op de niet-economische activiteiten (het verstrekken van middelbaar beroepsonderwijs dat werd bekostigd met een onbelastbare subsidie). Om het recht op aftrek van voorbelasting van het ROC vast te stellen moest dus eerst de pre pro rata berekening worden gemaakt, waarbij de onbelastbare subsidie werd opgenomen in de noemer van de breuk. Na deze splitsing aan de poort volgde de reguliere pro rata waarbij de kosten werden toegerekend aan de belaste, respectievelijk vrijgestelde activiteiten. Hoewel de Hoge Raad verwijst naar de Europese jurisprudentie, volgt het allerminst de lijn die het Europese Hof voor ogen heeft in dergelijke situaties. Het HvJ EU pleegt zoals gezegd namelijk altijd eerst na te gaan of de kosten ter zake van niet-economische activiteiten zijn opgenomen in de prijs die de belastingplichtige berekent voor zijn economische activiteiten die hij in een later stadium verricht, zo ook in het arrest *Securenta* waar naar wordt verwezen.<sup>282</sup> Is zulks het geval dan hebben de kosten voor de niet-economische activiteit een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang met de economische activiteit en komt de voorbelasting voor aftrek in aanmerking volgens de methodiek van de pro rata, waarbij zoals eerder benadrukt de onbelastbare subsidie niet van invloed is. Alleen voor zover de kosten ook aan niet-economische activiteiten toegerekend moeten worden, zal het aftrekrecht bepaald dienen te worden op de voet van de pre pro rata.

#### **6.4 Onbelastbare subsidies en het berekenen van de pre pro rata**

Uit het voorgaande blijkt dat de ontvangst van een onbelastbare subsidie van invloed kan zijn op het recht op aftrek van voorbelasting van een gedeeltelijke belastingplichtige. Als er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten voor niet-economische activiteiten en de algehele bedrijfsactiviteit (of een afgebakend gedeelte daarvan) kan worden vastgesteld, dan kan de

---

280 In het arrest verwoord als primair

281 In gelijke zin ook A.J. van Doesum in zijn noot bij Hoge Raad 11 mei 2012, nr. 11/02840 (Strategisch- en contract onderzoek), FED 2012/92, onderdeel 10.

282 HvJ EU 13 maart 2008, (*Securenta*), nr. C-437/06, NTFR 2008, r.o. 27.

voorbelasting ter zake niet in aftrek worden gebracht, omdat deze niet gerelateerd is aan belaste handelingen. Bestaat slechts voor een deel van de kosten een onlosmakelijke samenhang met de algehele economische activiteit, dan heeft een belastingplichtige slechts in zoverre recht op aftrek van voorbelasting. Er is dan sprake van algemene kosten die onlosmakelijk samenhangen met zowel de algehele economische activiteit als de gesubsidieerde onbelastbare handelingen. De voorbelasting zal dan toegerekend moeten worden aan de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben, conform de systematiek van de pre pro rata. De vraag komt dan op hoe dit pre pro rata aftrekrecht dient te worden vastgesteld en welke invloed de ontvangst van een onbelastbare subsidie hierop heeft. In het vorige hoofdstuk heb ik een drietal verdeelsleutels beschreven op basis waarvan de pre pro rata breuk kan worden geconstrueerd, te weten de omzet, de investeringen of het werkelijke gebruik. Aan de hand van een fictieve casus zal ik inzichtelijk maken hoe elk van deze methoden om de pre pro rata te berekenen uitwerkt indien een onbelastbare subsidie wordt ontvangen.

### **Voorbeeld casus**

Als voorbeeld neem ik een atletiekvereniging die zowel economische activiteiten, bestaande uit belaste en vrijgestelde prestaties, als niet-economische activiteiten verricht. Naast een sintelbaan beschikt de atletiekvereniging over een fitnessruimte met daarin een aantal crosstrainers, hometrainers, loopbanden en roeimachines. De fitnessruimte wordt voor drie verschillende doeleinden aangewend.

#### *Leden*

De atletiekvereniging verricht hoofdzakelijk diensten aan haar leden, hetgeen op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel e van de Wet OB een vrijgestelde economische activiteit is. In de BTW-richtlijn is deze 'sportvrijstelling' opgenomen in artikel 132, lid 1, onderdeel m.<sup>283</sup> Tegen betaling van een jaarlijkse contributie kunnen de leden van de atletiekvereniging doordeweeks in de avonduren, en in het weekend overdag, gebruik maken van de atletiekbaan en de fitnessruimte (36 uur per week). De vereniging realiseert daarmee een vrijgestelde omzet van 120.000 euro.

#### *65-plussers*

Naast het gebruik door de leden, wordt de fitnessruimte tevens gedurende twee ochtenden per week (8 uur per week) ter beschikking gesteld aan een groep 65-plussers die niet zijn ingeschreven als lid van de vereniging. Voor deze niet-leden geldt dat zij slechts toegang krijgen tot de fitnessruimte als zij

---

<sup>283</sup> De Nederlandse sportvrijstelling is krachtens artikel 11, lid 1, onderdeel e Wet OB beperkt tot de sportdiensten verricht aan leden. Artikel 132, lid 1, onderdeel m van de BTW-richtlijn maakt bij de toepassing van de vrijstelling geen onderscheid tussen leden en niet-leden. In het arrest HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12 (Bridgeport and West Dorset Golf Club) aangaande een Engelse golfvereniging, oordeelde het Europese Hof dat de BTW-vrijstelling voor sportbeoefening niet alleen geldt voor de diensten van sportorganisaties aan hun leden, maar ook voor de diensten aan niet-leden. Lidstaten mogen op grond van de BTW-richtlijn geen onderscheid maken tussen diensten die worden verleend aan leden en diensten die worden verricht aan niet-leden. Het ligt in de lijn der verwachtingen dat de Nederlandse sportvrijstelling naar aanleiding van dit arrest zal worden aangepast. Tot op heden heeft de wetgever echter verzuimd reparatiewetgeving in te voeren, zodat nog steeds een beroep kan worden gedaan op de Nederlandse bepaling. Dit vormt het uitgangspunt in het onderhavige voorbeeld.

toegangsgeld betalen. Op basis van de Nederlandse wettekst zijn deze entreegelden belast met BTW.<sup>284</sup> Deze dienst wordt immers verricht aan niet-leden en valt derhalve niet onder het bereik van de sportvrijstelling. Deze activiteiten zijn zodoende aan te merken als economische activiteiten, waarmee de vereniging een belaste omzet genereert van in totaal 30.000 euro exclusief BTW.

#### *Naschoolse opvang*

Voorts wordt de fitnessruimte gedurende drie middagen per week (6 uur per week) gebruikt door kinderen van een nabijgelegen naschoolse opvang. De vereniging beoogt daarmee de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding te stimuleren. Hiervoor ontvangt de vereniging een subsidie van de gemeente ten bedrage van 50.000 euro. Aangenomen wordt dat aan deze subsidieverstrekking geen verdere voorwaarden zijn verbonden en dat deze aangemerkt wordt als een onbelastbare budgetsubsidie. Behalve deze gemeentelijke subsidie worden geen andere vergoedingen ontvangen, zodat sprake is van een niet-economische activiteit.

Met betrekking tot de fitnessruimte maakt de atletiekvereniging allerhande kosten, zoals bijvoorbeeld voor het onderhoud van de fitnessapparatuur en de schoonmaak van de ruimte. Daarmee is een bedrag gemoeid van in totaal 12.100 euro. De BTW over deze kosten bedraagt 2.100 euro (21%). Deze kosten zijn niet specifiek toe te rekenen aan één activiteit. De vraag is hoe omgegaan moet worden met de BTW die drukt op deze kosten. Aangenomen wordt dat het algemene kosten betreft die zowel zien op de economische als de niet-economische activiteiten en dat van een nauwe samenhang tussen beide geen sprake is. Om in de termen van het besluit te spreken kwalificeert het openstellen van de fitnessruimte voor de kinderen van de naschoolse opvang als 'zelfstandige' niet-economische activiteit. Deze casus bezien door de bril van het Europese Hof, wordt aangenomen dat de algemene kosten onlosmakelijk samenhangen met zowel de economische activiteiten als de gesubsidieerde onbelastbare handelingen. De algemene kosten zijn niet uitsluitend opgenomen in de entreprijzen die de vereniging in rekening brengt aan de 65-plussers en de contributies die zij ontvangt van haar leden.<sup>285</sup> Met andere woorden is sprake van een gedeeltelijke onlosmakelijke samenhang tussen de voor de niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit. De in het geding zijnde kosten hebben dus betrekking op de belaste economische activiteiten, de vrijgestelde economische activiteiten en de niet-economische activiteiten van de atletiekvereniging. De voorbelasting die drukt op de algemene kosten met betrekking tot de fitnessruimte moet derhalve aan elk van die categorieën worden toegerekend. Daartoe zal blijkens het arrest *Securenta* eerst een splitsing gemaakt moeten worden tussen de voorbelasting die toerekenbaar is aan de economische

---

<sup>284</sup> Het 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' is op grond van artikel 9, lid 2, onderdeel a Wet OB jo. Tabel I, post b.3 belast tegen het verlaagde tarief van 6%. In artikel 98, bijlage III, post b.14 van de BTW-richtlijn is opgenomen dat onder het verlaagde tarief valt: 'Het recht gebruik te maken van sportaccommodaties.'

<sup>285</sup> Indien de kosten wel volledig tot uitdrukking zouden komen in de prijzen, dan zou vanuit de leer van het Europese Hof geconstateerd kunnen worden dat de kosten verband houden met de algehele economische activiteit en zou aan de berekening van een pro rata niet worden toegerekend. Het aftrekrecht moet dan brekend worden volgens de systematiek van de pro rata.

activiteiten en de voorbelasting die toerekenbaar is aan de niet-economische activiteiten, de pre pro rata. Zoals al een aantal malen naar voren is gekomen in dit onderzoek, kan daarbij geen beroep worden gedaan op de BTW-richtlijn en evenmin op de Wet OB, omdat daarin geen bepalingen hieromtrent zijn opgenomen. Door het ontbreken van wettelijke regels is de atletiekvereniging ‘vrij’ in haar keuze van de te hanteren verdeelsleutel ter splitsing van de voorbelasting op de algemene kosten, mits dit een objectief en reëel beeld verschaft van het gebruik voor economische en niet-economische handelingen. Hierna worden de verschillende manieren waarop zij haar pre pro rata vast kan stellen, uitgewerkt.<sup>286</sup>

#### 6.4.1 Omzet

Om de pre pro rata vast te stellen wordt de omzet uit economische activiteiten afgezet tegen de omzet uit zowel de economische als de niet-economische activiteiten tezamen. Op basis van het ROC-arrest van de Hoge Raad dient daarbij de onbelastbare subsidie opgenomen te worden in de noemer van de breuk als omzet uit niet-economische activiteiten.<sup>287</sup> Bovenstaande resulteert in de volgende berekening, waarbij de bedragen luiden in euro's:

*Formule 1*

$$\frac{(120.000 + 30.000)}{(120.000 + 30.000 + 50.000)} \times 100 \% = 75\%$$

Wat opvalt is dat de onbelastbare subsidie de uitkomst negatief beïnvloedt doordat deze opgenomen dient te worden in de noemer van de breuk, terwijl de teller onveranderd blijft. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt in casu dus beperkt door de ontvangst van de onbelastbare subsidie. De uitkomst van de pre pro rata dient immers vermenigvuldigd te worden met de uitkomst van de pro rata. Op deze wijze werkt de uitkomst van de pre pro rata dus door in de bepaling van het uiteindelijke aftrekrecht.

Bij de berekening van de pro rata wordt een splitsing aangebracht tussen de belaste en de vrijgestelde activiteiten van de atletiekvereniging. Zoals eerder duidelijk is geworden heeft Nederland geen gebruik gemaakt van de in het eerste lid, onderdeel b van artikel 174 BTW-richtlijn geboden mogelijkheid om bij de berekening van de pro rata onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van breuk. Hierdoor heeft de onbelastbare subsidie geen invloed op de berekening van het pro rata aftrekrecht. De pro rata kan als volgt worden berekend (bedragen in euro's):

*Formule 2*

$$\frac{(30.000)}{(120.000 + 30.000)} \times 100 \% = 20\%$$

<sup>286</sup> Daarbij zij verwezen naar paragraaf 5.4.4 waar de verschillende methoden ter berekening van de pre pro rata worden toegelicht.  
<sup>287</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222.



Het bedrag aan aftrekbare voorbelasting ter zake van de algemene kosten kan vervolgens gevonden worden door de pre pro rata te vermenigvuldigen met de pro rata en deze uitkomst vervolgens te vermenigvuldigen met de afgedragen BTW over de algemene kosten. Aldus kan een bedrag van 75% x 20% x 2.100 = 315 euro in aftrek worden gebracht.

Het is merkwaardig te noemen dat waar Nederlandse wetgever er nadrukkelijk voor heeft gekozen onbelastbare subsidies buiten de berekening van de pro rata te laten, deze nu alsnog via de achterdeur meegenomen worden bij de berekening van de pre pro rata. Het is naar mijn mening twijfelachtig of een pre pro rata berekening die volledig op de omzet is gebaseerd, waarbij het niet mogelijk is de onbelastbare subsidie buiten de breuk te houden, de meest geijkte methode is om objectief vast te stellen welk deel van de kosten moet worden toegerekend aan de economische, dan wel niet-economische activiteiten.

#### **6.4.2 Werkelijk gebruik**

Onder de regels van de reguliere pro rata is het voor gemengd belastingplichtigen toegestaan af te wijken van de omzetsleutel wanneer het werkelijke gebruik een beter beeld geeft van de feitelijke situatie.<sup>288</sup> Uit het arrest *Securenta* van het Europese Hof en het besluit van de Staatssecretaris maak ik op dat deze verdeelsleutel ook kan worden toegepast bij de vaststelling van de pre pro rata. Om het werkelijke gebruik vast te kunnen stellen moet aangesloten worden bij objectieve factoren. Zoals eerder betoogd, kan de tijdsbesteding aan economische en niet-economische activiteiten daarbij als maatstaf fungeren. De fitnessruimte wordt wekelijks gedurende 44 uur gebruikt voor economische activiteiten. De niet-economische activiteiten nemen 6 uur per week in beslag. In de onderhavige casus komt de pre pro rata er dan als volgt uit te zien:

*Formule 3*

$$\frac{(36 \text{ uur} + 8 \text{ uur})}{(36 \text{ uur} + 8 \text{ uur} + 6 \text{ uur})} \times 100 \% = 88\%$$

De atletiekvereniging handelt vanuit BTW-optiek dus 88% van de tijd economisch. Het is dan ook wenselijk dat 88% van de BTW op de kosten die de vereniging maakt in verband met de fitnessruimte wordt toegerekend aan de economische activiteiten van de vereniging. Dit percentage valt hoger uit dan wanneer de pre pro rata van de vereniging wordt berekend aan de hand van de omzet.

Hoewel het onduidelijk is of, wanneer de pre pro rata is vastgesteld op basis van het werkelijke gebruik, de berekening van de pro rata vervolgens weer op basis van de omzetverhouding mag

---

<sup>288</sup> Facultatieve bepaling van artikel 173, lid 2, onderdeel c BTW-richtlijn, door Nederland geïmplementeerd in Artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking OB 1968.

plaatsvinden,<sup>289</sup> neem ik dat in dit voorbeeld wel als uitgangspunt.<sup>290</sup> De uitkomst van deze pro rata is 20%.<sup>291</sup> Het bedrag aan aftrekbare voorbelasting ter zake van de algemene kosten bedraagt dan  $88\% \times 20\% \times 2.100 = 396,60$  euro.

Aangezien de pre pro rata zoveel mogelijk het werkelijke gebruik zou moeten weerspiegelen van de algemene kosten waarop de voorbelasting drukt, ben ik van mening dat aansluiting bij het werkelijke gebruik als verdeelsleutel hier beter op zijn plaats is dan een toerekening naar de omzet. Mijns inziens geeft een verdeelsleutel gebaseerd op het werkelijke gebruik objectief weer welk gedeelte van de kosten is toe te rekenen aan de economische en niet-economische activiteiten. Ik pleit er dan ook voor dat bij de berekening van de pre pro rata in eerste instantie aangesloten dient te worden bij het werkelijke gebruik. Pas wanneer toepassing daarvan in de praktijk niet mogelijk blijkt, zal gezocht moeten worden naar een andere verdeelsleutel.

#### **6.4.2. Investerings**

Blijkens het arrest *Securenta* kan in plaats van het bepalen van de aftrekbare BTW op kosten ter zake van economische en niet-economische activiteiten op basis van de output van de gesubsidieerde, ook worden aangesloten bij de inputzijde. Ik doel dan op een pre pro rata waarbij de investeringen van de gesubsidieerde belastingplichtige als verdeelsleutel fungeert.<sup>292</sup> Deze methode geeft een beeld van de verhouding waarin het verkregen kapitaal wordt aangewend voor de economische en niet-economische activiteiten.

Ten aanzien van de algemene kosten die worden gemaakt ten behoeve van de fitnessruimte kan een dergelijke ‘investerings pre pro rata’ in mijn ogen niet worden geconstrueerd. Naar mijn mening is deze verdeelsleutel specifiek voorbehouden aan situaties waarin kosten worden gemaakt om kapitaal aan te trekken ter financiering van activiteiten. In het geval van *Securenta* ging het daarbij om de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen. De opbrengst daarvan werd geïnvesteerd in zowel haar economische als haar niet-economische activiteiten.

Wanneer de casus van de atletiekvereniging wordt uitgebreid, kan inzichtelijk worden gemaakt hoe een pre pro rata op basis van investeringen uit kan werken.

---

289 M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, ‘Het berekenen van een ‘pre pro rata’’, NTFR 2010/2415

290 In mijn beleving is het evenwel ook mogelijk (en misschien zelfs wel logischer in dit verband) om bij het berekenen van de pro rata uit te gaan van het werkelijke gebruik, uitgedrukt in het aantal uren dat de fitnessruimte beschikbaar is voor de onderscheidenlijke activiteiten. Desondanks hanteer ik in dit voorbeeld de omzet als standaard verdeelsleutel bij het vaststellen van de pro rata. Dit omwille van de eenvoud van het voorbeeld en met name om de uitwerking van de verschillende verdeelsleutels van de pre pro rata op het aftrekrecht duidelijk tegen elkaar af te kunnen zetten.

291 Zie formule 2 paragraaf 6.4.1

292 In het besluit wordt deze methode ter vaststelling van de pre pro rata overigens in het geheel niet genoemd door de staatssecretaris.

## Uitbreiding voorbeeldcasus

De atletiekvereniging heeft de fitnessruimte uitgebreid en gedeeltelijk heringericht. Om te bezien hoe het benodigde kapitaal voor deze investeringen bij elkaar kon worden gebracht, heeft de vereniging een financieel adviseur in de hand genomen. Voor deze adviesdiensten heeft de vereniging een bedrag van 605 euro inclusief 105 euro (21%) BTW betaald.<sup>293</sup> Op voorspraak van de financieel adviseur heeft de vereniging een geldlening bij een bank afgesloten ten bedrage van 20.000 euro.<sup>294</sup> Deze lening is vervolgens deels aangewend voor de aanschaf van nieuwe fitnessstoestellen die uitsluitend geschikt zijn voor gebruik door de leden van de vereniging en de 65-plussers (economische activiteiten). Daarmee is een bedrag gemoeid van 15.000 euro exclusief BTW.<sup>295</sup> Daarnaast is programmatuur aangeschaft voor een bedrag van 5.000 euro exclusief BTW, waarmee de kinderen van de naschoolse opvang op een interactieve manier hun oefeningen kunnen doen (gesubsidieerde niet-economische activiteit).<sup>296</sup>

In dit voorbeeld gaat het specifiek om het vaststellen van het recht of aftrek van de BTW over de kosten die de financieel adviseur aan de atletiekvereniging in rekening heeft gebracht in het kader van zijn werkzaamheden. Ook hier wordt weer aangenomen dat de gemaakte kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de economische activiteiten van de vereniging en dus niet als algemene kosten volledig zijn doorberekend in de prijs van de economische activiteiten. De advieskosten zijn immers ook gedeeltelijk toerekenbaar aan de niet-economische activiteiten van de vereniging. bij het vaststellen van het aftrekrecht moet dus wederom een splitsing worden aangebracht tussen de kosten die toerekenbaar zijn aan haar economische activiteiten en de kosten die zien op haar niet-economische activiteiten. Om het recht op aftrek van voorbelasting die drukt op de kosten die zijn gemaakt voor de adviesdiensten te bepalen, kan worden aangesloten bij de investeringen. De formule van de pre pro rata luidt dan als volgt (bedragen in euro's):

*Formule 4*

$$\frac{(15.000)}{(15.000 + 5.000)} \times 100 \% = 75\%$$

---

293 Het is belangrijk om op te merken dat de dienstverlening van de financieel adviseur louter bestaat uit advisering aan de atletiekvereniging en deze niet is gericht op de bemiddeling bij de totstandkoming van een overeenkomst. Deze adviesdienst is BTW-belast, terwijl bemiddeling bij financiële diensten op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel j, sub 1 Wet OB, overeenkomstig artikel 135, lid 1, onderdeel b BTW-richtlijn is vrijgesteld van BTW.

294 Het uitlenen van geld tegen vergoeding van rente is vrijgesteld op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel j, sub 1 Wet OB, overeenkomstig artikel 135, lid 1, onderdeel b BTW-richtlijn.

295 De BTW die rust op de aanschaf van deze goederen is volledig toe te rekenen aan de economische activiteiten van de atletiekvereniging. Aftrek wordt slechts toegestaan voor het gedeelte van de BTW dat evenredig is aan het bedrag van de BTW-belaste handelingen. De voorbelasting zal dus toegerekend moeten worden aan de belaste, respectievelijk vrijgestelde handelingen waarop zij betrekking hebben, conform de systematiek van de pro rata. Daarbij hoeft geen rekening gehouden te worden met de ontvangst van de onbelastbare subsidie van de gemeente. Deze beïnvloed het recht op aftrek van voorbelasting in dit geval niet. Zie formule 2 paragraaf 6.4.1.

296 De BTW die drukt op de aanschaf van deze programmatuur kan in het geheel niet in aftrek worden gebracht, omdat deze kosten volledig zijn toe te rekenen aan/ direct samenhangen met de niet-economische activiteit van de vereniging. Aangenomen wordt dat geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de ten behoeve van de gesubsidieerde niet-economische activiteit aangeschafte goederen en de economische activiteiten van de vereniging. De aanschafkosten van de programmatuur worden niet doorberekend in de prijzen van de economische activiteiten (contributies en entreegelden).

Dit houdt in dat 75% van de BTW op de kosten voor de adviesdiensten wordt toegerekend aan de economische activiteiten van de atletiekvereniging. Bij de toepassing van een pro rata gebaseerd op de omzet of werkelijk gebruik zou dit resulteren in een percentage van eveneens 75%, respectievelijk 88%.<sup>297</sup>

De aan de economische activiteiten toe te rekenen BTW dient vervolgens gesplitst te worden op basis de omzetverhouding of het werkelijk gebruik. Bij de toepassing van deze pro rata sluit ik, analoog aan bovenstaand voorbeeld, aan bij de omzetverhouding, resulterend in een percentage van 20%.<sup>298,299</sup> Het bedrag aan aftrekbare voorbelasting ter zake van de advieskosten bedraagt dan  $75\% \times 20\% \times 105 = 15,75$  euro. Wanneer bij het berekenen van de pro rata de omzet als verdeelsleutel gehanteerd wordt is eveneens een bedrag van  $75\% \times 20\% \times 105 = 15,75$  euro aftrekbaar. Bij toepassing van het werkelijk gebruik als verdeelsleutel komt een bedrag van  $88\% \times 20\% \times 105 = 18,48$  euro voor aftrek in aanmerking.

In het geval kosten worden gemaakt om kapitaal aan te trekken ter financiering van zowel economische als niet-economische activiteiten kan de berekening van de pro rata op basis van investeringen een geschikte methode zijn om de BTW op de kosten te splitsen tussen de economische en niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben. Naar ik meen is een dergelijke methode in overeenstemming met de economische werkelijkheid, omdat gesteld kan worden dat een belastingplichtige economisch handelt voor zover hij het opgebrachte kapitaal (behaald met de handeling waarvoor in eerste instantie kosten zijn gemaakt) investeert in zijn economische activiteiten. Bij toepassing van de verdeelsleutel naar het soort investeringen dient wel met objectieve gegevens en feiten aannemelijk gemaakt te worden hoe de opbrengsten zijn geïnvesteerd. Dat zal in de praktijk wellicht geen sinecure zijn.

## 6.5 Conclusie

De invloed van het genieten van subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige is verscheiden malen onderwerp van discussie geweest in zowel de Europese als de Nederlandse jurisprudentie. De in mijn ogen belangrijkste arresten heb ik in dit hoofdstuk de revue laten passeren. Aan de hand van mijn bevindingen ter zake heb ik een stapsgewijze analyse uitgevoerd waaruit blijkt of en in hoeverre de ontvangst van een subsidie het aftrekrecht van een subsidieontvanger beïnvloedt. Daarbij heb ik onderscheid gemaakt tussen de volgende situaties:

1. Een volledige belastingplichtige ontvangt subsidies;

---

<sup>297</sup> Zie formule 1 paragraaf 6.4.1 en formule 3 paragraaf 6.4.2.

<sup>298</sup> Zie formule 2 paragraaf 6.4.1

<sup>299</sup> In mijn optiek kan bij de berekening van de pro rata ook uitgegaan worden van het werkelijke gebruik van de fitnessruimte. Daar heb ik bij de uitwerking van dit voorbeeld evenwel bewust niet voor gekozen (zie noot 38)

2. Een gemengd belastingplichtige ontvangt subsidies;
3. Een gedeeltelijke belastingplichtige ontvangt subsidies.

Hierbij wordt vooropgesteld dat belastbare subsidies aangemerkt worden als een vergoeding voor een economische activiteit en als zodanig het aftrekrecht kunnen beïnvloeden. De ontvangst van een belastbare subsidie vormt zodoende niet het grootste probleem in het kader van de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting. De moeilijkheid zit hem met name in de wijze waarop onbelastbare subsidies het recht op aftrek van voorbelasting kunnen beïnvloeden. Onbelastbare subsidies worden niet gezien als een vergoeding voor een activiteit, doordat zij niet direct verband houden met de prestatie van een belastingplichtige. Of en hoe de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht beïnvloedt, is afhankelijk van hoe de gesubsidieerde belastingplichtige de subsidiegelden aanwendt. De BTW op kosten die een uitsluitend belast presterende belastingplichtige maakt voor handelingen waarvoor naast de opbrengsten van belaste prestaties tevens een onbelastbare subsidie wordt ontvangen, is volledig aftrekbaar. Dit leid ik af uit de arresten Commissie tegen Spanje, Parat en Alakor, waarin het HvJ EU nadrukkelijk heeft geoordeeld dat het feit dat een belastingplichtige naast inkomsten uit belaste prestaties tevens onbelastbare subsidies ontvangt, het recht op aftrek van voorbelasting niet mag beïnvloeden. Een belastingplichtige die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht, heeft in zijn geheel geen recht op aftrek van voorbelasting. De ontvangst van een onbelastbare subsidie brengt daarin geen wijzigingen.

Indien een gemengd belastingplichtige kosten maakt die niet direct zijn toe te rekenen aan belaste dan wel vrijgestelde prestaties, doordat zij op beide betrekking hebben, dan dient de daarop drukkende voorbelasting te worden gesplitst in een gedeelte dat ziet op de belaste prestaties en een gedeelte dat ziet op de vrijgestelde prestaties. Voor gemengd presterende belastingplichtigen bevat de BTW-richtlijn een bepaling die het recht op aftrek van voorbelasting kan beperken in het geval een onbelastbare subsidie wordt verkregen. In het eerste lid, onderdeel b van artikel 174 BTW-richtlijn wordt lidstaten namelijk expliciet de mogelijkheid geboden om bij de berekening van de pro rata onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van breuk. Uit het arrest Varzim Sol volgt dat deze aftrekbeperking alleen van toepassing is wanneer het aftrekrecht wordt berekend via de regels van de pro rata gebaseerd op de omzet. In het geval een gemengd belastingplichtige zijn recht op aftrek van voorbelasting bepaalt op basis van de methode van het werkelijk gebruik, zal de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht dus niet beïnvloeden. Nederland heeft genoemde aftrekbeperking echter niet geïmplementeerd in de Wet OB, zodat het ontvangen van een onbelastbare subsidie door een gemengd presterende belastingplichtige naar mijn mening geen nadelige gevolgen heeft voor zijn aftrekrecht.

Toch kunnen onbelastbare subsidies het aftrekrecht wel degelijk nadelig beïnvloeden, namelijk wanneer een belastingplichtige zowel economische als niet-economische activiteiten verricht en in het kader daarvan een onbelastbare subsidie geniet. In de BTW-richtlijn en de Wet OB is geen wetgeving opgenomen die het aftrekrecht in een dergelijk scenario regelt. Om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen dient naar mijn mening eerst getoetst te worden of de gemaakte kosten ter zake van de niet-economische handelingen (mede) toerekenbaar zijn aan economische activiteiten. Als dat het geval is bestaat een (pre) pro rata recht op aftrek. In de beschreven arresten van de Hoge Raad ter zake van het regionaal opleidingscentrum en het onderzoeksinstituut komt mijns inziens duidelijk tot uiting dat de Hoge Raad daarbij een andere benadering voorstaat dan het Europese Hof. Waarbij het overigens niet aannemelijk is dat wanneer de benadering van het HvJ EU zou zijn gevolgd in de onderhavige zaken, dit zou hebben geleid tot een andere uitkomst. Dat zou evenwel in andere situaties wel het geval kunnen zijn. De Hoge Raad (en de staatssecretaris in zijn besluit) gaan na of de gesubsidieerde onbelastbare handelingen en de belastbare handelingen van een belastingplichtige zo nauw met elkaar verband houden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van een economische activiteit. De kosten die worden gemaakt voor de niet-economische activiteiten worden dan geacht onlosmakelijk samen te hangen met de economische activiteiten. In dat geval bestaat toch (gedeeltelijk) recht op aftrek van voorbelasting (pro rata). Deze benadering strookt niet met de in de Europese jurisprudentie ontwikkelde leer van de doorberekende kosten. In de visie van het Europese Hof zal niet gekeken hoeven te worden naar de hoedanigheid waarin de gesubsidieerde onbelastbare handelingen worden verricht, maar moet nagegaan worden of de kosten die zijn gemaakt voor de gesubsidieerde onbelastbare handelingen (alsnog) onlosmakelijk samenhangen met de algehele economische activiteit (of een afgebakend gedeelte daarvan) en als zodanig tot uitdrukking komen in de prijzen van de uitgaande belaste handelingen. De voorbelasting komt dan in aftrek volgens de methodiek van de pro rata, waarbij de ontvangst van een onbelastbare subsidie niet van invloed is.

Als de kosten echter ook gedeeltelijk toegerekend moeten worden aan de niet-economische activiteiten, zal het aftrekrecht bepaald dienen te worden op de voet van de pre pro rata. Aan de hand van een fictieve casus omtrent een atletiekvereniging die algemene kosten maakt die zowel zien op zijn belaste en vrijgestelde economische activiteiten, alsmede zijn gesubsidieerde niet-economische activiteiten, heb ik inzichtelijk gemaakt hoe dit pre pro rata aftrekrecht naar mijn mening kan worden vastgesteld en welke invloed de ontvangst van een onbelastbare subsidie daarop heeft.

Uit de uitwerking van dit voorbeeld kunnen een aantal belangrijke conclusies worden getrokken. Wanneer de pre pro rata wordt berekend op basis van de omzetverhouding dient daarbij de onbelastbare subsidie die de tegenwaarde vormt van voor een niet-economische activiteit, anders dan bij de pro rata methode, opgenomen te worden in de noemer van de pre pro rata breuk als omzet uit niet-economische activiteiten. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt dan beperkt door de

ontvangst van de onbelastbare subsidie. Een merkwaardige uitwerking in mijn ogen, omdat Nederland bij het berekenen van de pro rata de onbelastbare subsidie uitdrukkelijk heeft uitgesloten. Via de achterdeur worden deze nu alsnog meegenomen bij de berekening van de pre pro rata van een gedeeltelijk belastingplichtige.

Een pre pro rata op basis van het werkelijke gebruik geeft in mijn ogen een beter beeld van de wijze waarop de gemaakte kosten worden ingezet voor economische activiteiten en activiteiten die buiten de werkingssfeer van de BTW vallen. Ik pleit er dan ook voor dat bij de berekening van de pre pro rata in eerste instantie aangesloten wordt bij het werkelijke gebruik. Pas wanneer toepassing daarvan in de praktijk niet mogelijk blijkt, zal gezocht moeten worden naar een andere verdeelsleutel.

Als laatst heb ik de pre pro rata uitgewerkt waarbij de investeringen van de gesubsidieerde belastingplichtige als verdeelsleutel fungeert. Naar mijn mening is deze verdeelsleutel specifiek voorbehouden aan situaties waarin kosten worden gemaakt om kapitaal aan te trekken ter financiering van activiteiten. In die gevallen geniet deze methode mijn voorkeur op het moment dat een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik praktisch niet haalbaar is. Deze methode geeft een beeld van de verhouding waarin het verkregen kapitaal wordt aangewend voor de economische en niet-economische activiteiten. Naar ik meen is een dergelijke methode in overeenstemming met de economische werkelijkheid, omdat gesteld kan worden dat een belastingplichtige economisch handelt voor zover hij het opgebrachte kapitaal (behaald met de handeling waarvoor in eerste instantie kosten zijn gemaakt) investeert in zijn economische activiteiten.

## Hoofdstuk 7: Conclusie

In dit onderzoek heb ik getracht helder te krijgen hoe omgegaan dient te worden met subsidies binnen het bestek van de BTW. De in het begin van dit onderzoek geformuleerde probleemstelling valt uiteen in de volgende twee onderdelen:

- 1) *Wanneer zijn subsidies onderworpen aan de heffing van BTW?*
- 2) *Hoe beïnvloedt de ontvangst van een subsidie het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige?*

Onderstaand zal ik een antwoord geven op beide vragen. Ik rond af met een aantal afsluitende opmerkingen.

### 7.1 Wanneer zijn subsidies onderworpen aan de heffing van BTW?

Alvorens ik ben ingegaan op de omzetbelastingaspecten van subsidies, heb ik eerst de inhoud en grenzen van het subsidiebegrip vastgesteld. Uit deze beschouwing kan worden afgeleid dat het begrip subsidie niet staat voor één bepaald feit met steeds exact dezelfde inhoud en betekenis. In dit onderzoek heb ik vier vormen van subsidiëring in ogenschouw genomen, te weten de exploitatiesubsidie, de budgetsubsidie, de prijssubsidie en de verbruikssubsidie. Aan de hand van de wettelijke definitie uit artikel 4:21 van de Subsidietitel uit de Algemene wet bestuursrecht heb ik het subsidiebegrip ontleed. Krachtens deze bepaling moet onder een subsidie worden verstaan: *“de aanspraak op financiële middelen, door een bestuursorgaan verstrekt met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager, anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten.”* Deze omschrijving bevat mijns inziens twee belangrijke elementen, te weten de *‘aanspraak op financiële middelen’* en *‘activiteiten’*.

Na te hebben vastgesteld wat onder het begrip subsidie dient te worden verstaan, is uitvoerig stil gestaan bij de reikwijdte van de belastingplicht in de BTW. Belastingplicht in de zin van de omzetbelasting ontstaat als cumulatief sprake is van de volgende drie kernelementen: *‘eenieder’*, *‘zelfstandigheid’* en het verrichten van *‘economische activiteiten’*. Het belangrijkste element voor de kwalificatie als belastingplichtige voor de omzetbelasting betreft in mijn ogen het uitoefenen van een economische activiteit. Hoewel het Europese Hof een betrekkelijk ruime invulling heeft gegeven aan het begrip economische activiteiten en daarmee tevens het begrip belastingplichtige, heeft zij daaraan ook beperkingen opgelegd. Zo kunnen activiteiten die een subsidieontvanger bekostigt met een BTW-onbelastbare subsidie zonder dat daar andere vergoedingen voor worden ontvangen, een economisch karakter ontberen. Zij worden dan bestempeld als niet-economische activiteit. Uit de beschreven jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie blijkt dat sprake is van een economische activiteit indien duurzaam prestaties worden verricht tegen een bedongen vergoeding die in rechtstreeks verband staat tot die prestaties. Twee elementen uit deze definitie die in relatie tot de omschrijving van het begrip subsidie in het oog springen, zijn *‘prestaties’* en *‘vergoeding’*. Als beide omschrijvingen



naast elkaar worden gelegd, lopen we tegen het eerste deel van de probleemstelling aan, namelijk of een ondernemer door van de overheid een subsidie in ontvangst te nemen, een prestatie tegen een vergoeding verricht waardoor deze in de heffing van de BTW moet worden betrokken.

Om dit deel van de probleemstelling te kunnen beantwoorden heb ik aan de hand van de jurisprudentie van het Europese Hof bepaald welke toetsstenen gehanteerd moeten worden om te beoordelen of een subsidie binnen of buiten de reikwijdte van de BTW valt. In feite is bij de beoordeling van de belastbaarheid van een subsidie sprake van een ‘drietrapsraket’. Allereerst is van belang dat degene die de subsidie ontvangt aangemerkt wordt als ondernemer in de zin van de omzetbelasting. Vervolgens zal gezien moeten worden of de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prestatie van de subsidieontvanger. Tot slot zal getoetst moeten worden of de activiteit van de gesubsidieerde leidt tot verbruik van deze prestatie door de subsidieverstrekker of een identificeerbare derde. Als deze drie vragen ontkennend beantwoord moeten worden, kan geconcludeerd worden dat geen sprake is van een belastbare subsidie voor de BTW.

De boude stelling dat met de introductie van dit ‘verbruikscriterium’ overheidssubsidies niet of nauwelijks nog belast zijn, aangezien dergelijke subsidies altijd een algemeen belang zullen dienen en derhalve geen identificeerbare gebruiker kan worden aangewezen, kan ik niet onderschrijven. Mijns inziens hoeft het dienen van het algemeen belang het verbruik door identificeerbare personen namelijk niet uit te sluiten. Enerzijds heb ik geconstateerd dat verbruikssubsidies, waarbij verbruik door de subsidiërende overheid plaatsvindt, wel degelijk belastbaar zijn. Deze categorie subsidies zijn aan te merken als een vergoeding voor prestaties verleend door de subsidieontvanger aan de subsidiërende overheid. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een overheidsinstantie een taak uitbesteedt onder toekenning van een daarmee verband houdende subsidie. De gesubsidieerde belastingplichtige verricht dan een prestatie aan de subsidiërende overheid die zich gevrijwaard ziet van haar haar verplichtingen. Anderzijds zijn ook prijssubsidies belastbaar ingeval deze rechtstreeks en in evenredigheid verband houden met de prijs van geleverde goederen of diensten aan consumenten, en waarmee de overheid het algemeen belang dient door de prijzen die consumenten moeten betalen te verlagen. Bij prijssubsidies stuit de identificatie van de afnemer niet op problemen. Het verbruik door deze afnemer is aanwijsbaar.

Exploitatiesubsidies alsook budgetsubsidies kunnen deze toetsstenen veelal niet doorstaan. In de eerste plaats voldoen deze subsidies in de regel niet aan het vereiste dat een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de subsidie en de prestaties die worden verricht. Daarnaast kan bij deze vormen van subsidieverstrekking veelal geen verbruik worden geconstateerd bij een identificeerbaar persoon, anders dan de subsidieontvanger zelf. Dergelijke subsidies worden in de regel aangemerkt als onbelastbare subsidies en zijn dus niet onderworpen aan de heffing van BTW.

## 7.2 Hoe beïnvloedt de ontvangst van een subsidie het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige?

Teneinde een antwoord te kunnen geven op het tweede deel van de probleemstelling, heb ik eerst aandacht besteed aan de systematiek van het recht op aftrek van voorbelasting in de BTW. In beginsel kent het recht op aftrek van voorbelasting twee begrenzungen. Allereerst kan de BTW op kosten die worden gemaakt voor vrijgestelde prestaties niet in aftrek worden gebracht. Daarnaast geldt dat wanneer kosten worden gemaakt voor niet-economische activiteiten, de daarop drukkende voorbelasting niet voor aftrek in aanmerking komt. In de ‘Midland-doctrine’ die in de Europese jurisprudentie tot ontwikkeling is gekomen, heeft het HvJ EU een denkraam uiteengezet om vast te stellen of de BTW op kosten aftrekbaar is. De daaruit voortvloeiende doorberekingsmethode houdt in dat om tot een aftrekrecht te komen, een onlosmakelijke samenhang is vereist tussen de gemaakte kosten en de belaste handelingen van een belastingplichtige. Deze onlosmakelijke samenhang laat zich vertalen in een doorberekening van de kosten in de prijzen van de uitgaande belastbare handelingen. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen ‘directe kosten’ en ‘algemene kosten’. Geconstateerd kan worden dat de mate waarin de BTW op kosten door een belastingplichtige in aftrek kan worden gebracht afhankelijk is van het aftrekrecht dat geldt voor de economische activiteit(en), de algehele bedrijfsactiviteit of een afgebakend gedeelte daarvan, waaraan de betreffende kosten toerekenbaar zijn. Het aftrekrecht met betrekking tot belastbare prestaties kan als volgt worden samengevat:

<b>Kosten toerekenbaar aan</b>	<b>aftrekrecht</b>
Belaste activiteiten	- volledig aftrekrecht
Vrijgestelde activiteiten	- geen aftrekrecht
Zowel belaste- als vrijgestelde activiteiten	- aftrekrecht voor zover toe te rekenen aan belaste activiteiten - splitsing naar rato van de omzet of het werkelijke gebruik :pro rata

Bij het onderzoeken van het aftrekrecht van een gedeeltelijk belastingplichtige heb ik in de Europese en de Nederlandse jurisprudentie een verschil in benadering geconstateerd. Naar ik meen is dit verschil met name te wijten aan het feit dat de bepaling omtrent het aftrekrecht in de Wet OB tot en met 2006 niet in overeenstemming was met de bepaling hieromtrent in de BTW-richtlijn. Hierdoor heeft de Hoge Raad het recht op aftrek van voorbelasting in geval van economische en niet-economische activiteiten in het verleden altijd anders benaderd dan het Europese Hof. Het besluit van de staatsecretaris dat dateert van 25 november 2011, wekt de indruk dat ondanks de wetswijziging in 2007 vanuit Nederlands perspectief nog steeds een andere weg wordt bewandeld dan die het HvJ EU propageert. Bij de bepaling van het aftrekrecht van een gedeeltelijk belastingplichtige is het vanuit de leer van de Hoge Raad doorslaggevend in hoeverre de economische en de niet-economische handelingen zodanig van elkaar afhankelijk zijn, dat zij als één geheel moeten worden beschouwd. In

dat geval is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen kosten en de economische activiteit(en) en bestaat zodoende recht op aftrek van de voorbelasting al naar gelang de kosten zijn toe te rekenen aan belaste handelingen (pro rata). De leer die in de Europese jurisprudentie tot ontwikkeling is gekomen verlangt niet dat er een nauw verband aanwezig is tussen de economische en niet-economische activiteiten om tot een aftrekrecht te komen. In plaats daarvan stelt het HvJ EU dat de kosten ter zake van niet-economische activiteiten doorberekend moeten worden in de kostprijs van de economische activiteiten van een belastingplichtige zodat sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang, om deze als algemene kosten aan te kunnen merken en de voorbelasting die daar op drukt (gedeeltelijk) in aftrek te kunnen brengen.

Wanneer een belastingplichtige kosten maakt die niet volledig zijn toe te rekenen aan diens economische activiteiten, maar tevens betrekking hebben op de niet-economische activiteiten, dient de voorbelasting te worden gesplitst tussen de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben. Deze systematiek wordt aangeduid als de pre pro rata. In de Europese en nationale BTW-wetgeving en evenmin in de jurisprudentie is aangegeven op welke wijze deze splitsing dient te geschieden. Ook het besluit van de staatssecretaris scheidt niet de gewenste duidelijkheid. In mijn ogen bestaan er drie manieren waarop een pre pro rata kan worden geconstrueerd. Een eerste mogelijkheid is om, analoog aan de pro rata-methode, een berekening naar rato van de omzet toe te passen. Daarbij kan worden afgevraagd of de rekenregels die gelden voor de reguliere pro rata ook één op één van toepassing zijn op de berekening van de pre pro rata. Voorts kunnen ook de investeringen als verdeelsleutel fungeren. Deze methode ter vaststelling van de pre pro rata geeft een beeld van de verhouding waarin verkregen kapitaal waarvoor kosten zijn gemaakt, wordt bestemd voor de economische en niet-economische activiteiten van een belastingplichtige. Tot slot bestaat de mogelijkheid om bij de berekening van de pre pro rata uit te gaan van het werkelijke gebruik van de goederen en diensten waarvoor kosten zijn gemaakt, indien daardoor een beter beeld wordt verkregen van de feitelijke situatie. In essentie is een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik in mijn ogen de meest zuivere methode om de pre pro rata te construeren, omdat deze het beste een objectief en reëel beeld verschaft van de mate waarin kosten worden ingezet voor economische, dan wel niet-economische activiteiten. Welke methode uiteindelijk het meest geschikt is, is in mijn optiek sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het concrete geval.

Het aftrekrecht met betrekking tot economische en niet-economische activiteiten kan als volgt worden samengevat:

<b>Kosten toerekenbaar aan</b>	<b>aftrekrecht</b>
Niet-economische activiteiten	<ul style="list-style-type: none"> <li>- In beginsel geen aftrekrecht</li> <li>- tenzij onlosmakelijke samenhang met (belaste) economische activiteiten: pro rata</li> </ul>
Zowel economische (belast dan wel vrijgesteld) als niet-economische activiteiten	<ul style="list-style-type: none"> <li>- aftrekrecht voor zover toe te rekenen aan belaste economische activiteiten</li> <li>- splitsing voorbelasting toerekenbaar aan economische en niet-economische activiteiten: pre pro rata, op basis van omzetformule, werkelijkgebruikformule of investeringsformule</li> <li>- vervolgens pro rata</li> </ul>

In het laatste deel van dit onderzoek heb ik de subsidieontvangst gekoppeld aan het recht op aftrek van voorbelasting. Na een bloemlezing van de meest relevante Europese en nationale jurisprudentie die op dit terrein is verschenen, heb ik aan de hand van mijn bevindingen ter zake een stapsgewijze analyse uitgevoerd waaruit blijkt of en in hoeverre de ontvangst van een subsidie het aftrekrecht van een subsidieontvanger beïnvloedt. Daarbij heb ik een onderscheid gemaakt tussen belastbare- en onbelastbare subsidies. Onderstaand beschrijf ik de belangrijkste conclusies die hieruit naar voren zijn gekomen.

#### *Aftrek in verband met belastbare subsidies*

De ontvangst van belastbare subsidies, zoals daar zijn verbruikssubsidies en prijssubsidies, vormen niet het grootste probleem in het kader van de bepaling van het recht op aftrek van voorbelasting. Belastbare subsidies worden aangemerkt als een vergoeding voor een economische activiteit en kunnen als zodanig het aftrekrecht beïnvloeden. Wanneer een belastingplichtige een belastbare subsidie ontvangt, is het van belang om te bezien of deze subsidie ziet op zijn belaste activiteiten (volledige aftrekrecht), zijn vrijgestelde activiteiten (geen aftrekrecht), of een combinatie van beide (pro rata aftrekrecht).

#### *Aftrek in verband met onbelastbare subsidies*

De moeilijkheid zit hem met name in de wijze waarop de ontvangst van onbelastbare subsidies zoals een exploitatie- of budgetsubsidie het recht op aftrek van voorbelasting kunnen beïnvloeden. Onbelastbare subsidies worden niet gezien als een vergoeding voor een activiteit, doordat zij niet direct verband houden met de prestatie van een belastingplichtige. Of en hoe de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht beïnvloedt is afhankelijk van hoe de gesubsidieerde belastingplichtige de subsidiegelden aanwendt.

Wanneer een volledig belastingplichtige, dat wil zeggen een ondernemer die uitsluitend belaste of vrijgestelde activiteiten verricht, een onbelastbare subsidie ontvangt, resulteert dat niet in een wijziging van zijn aftrekrecht. De BTW op kosten die een uitsluitend belast presterende belastingplichtige maakt voor handelingen waarvoor naast de opbrengsten van belaste prestaties tevens een onbelastbare subsidie wordt ontvangen, is volledig aftrekbaar. Een belastingplichtige die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht, heeft in zijn geheel geen recht op aftrek van voorbelasting. De ontvangst van een onbelastbare subsidie brengt daarin geen wijzigingen.

Voor gemengd presterende belastingplichtigen bevat de BTW-richtlijn een bepaling die het recht op aftrek van voorbelasting kan beperken in het geval een onbelastbare subsidie wordt verkregen. Daarin wordt lidstaten de mogelijkheid geboden onbelastbare subsidies op te nemen in de noemer van de pro rata breuk. Nederland heeft genoemde aftrekbeperking echter niet geïmplementeerd in de Wet OB, zodat de onbelastbare subsidie nog in de teller, noch in de noemer behoeft te worden opgenomen. Het ontvangen van een onbelastbare subsidie door een gemengd presterende belastingplichtige heeft daarom naar mijn mening geen nadelige gevolgen voor zijn aftrekrecht. Ook in het geval een gemengd belastingplichtige zijn recht op aftrek van voorbelasting bepaalt op basis van de methode van het werkelijk gebruik, zal de ontvangst van een onbelastbare subsidie het aftrekrecht niet beïnvloeden.

Wanneer een gedeeltelijk belastingplichtige een onbelastbare subsidie ontvangt kan dit wel nadelige gevolgen hebben voor het recht op aftrek van voorbelasting. In de BTW-richtlijn en de Wet OB is geen wetgeving opgenomen die het aftrekrecht regelt in geval zowel economische als niet-economische activiteiten worden verricht. Om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen, dient naar mijn mening eerst getoetst te worden of de gemaakte kosten ter zake van de niet-economische handelingen (mede) toerekenbaar zijn aan economische activiteiten. Zoals in dit onderzoek nadrukkelijk naar voren is gekomen, bestaat ten aanzien van de vraag hoe een dergelijke toetsing ingekleed moet worden een verschil tussen de Europese en de Nederlandse benadering. Ik ben van mening dat, omdat de Nederlandse visie gestoeld is op gedateerde wetgeving, uitgegaan moet worden van de kostendoorberekeningsmethode zoals deze tot ontwikkeling is gekomen in de Europese jurisprudentie. Wanneer deze lijn wordt gevolgd, hoeft niet gekeken te worden naar de hoedanigheid waarin de gesubsidieerde onbelastbare handelingen worden verricht, maar moet nagegaan worden of de kosten die zijn gemaakt voor de gesubsidieerde onbelastbare handelingen (alsnog) onlosmakelijk samenhangen met de algehele economische activiteit (of een afgebakend gedeelte daarvan) en als zodanig tot uitdrukking komen in de prijzen van de uitgaande belaste handelingen. Is zulks het geval, dan kan de voorbelasting in aftrek worden gebracht volgens de methodiek van de pro rata, waarbij de ontvangst van een onbelastbare subsidie niet van invloed is.

Als kosten ook gedeeltelijk toegerekend moeten worden aan de niet-economische activiteiten, zal het aftrekrecht bepaald dienen te worden op de voet van de pre pro rata. Aan de hand van een fictieve casus omtrent een atletiekvereniging die algemene kosten maakt ten behoeve van zijn belaste en vrijgestelde economische activiteiten, alsmede zijn gesubsidieerde niet-economische activiteiten, heb ik inzichtelijk gemaakt hoe dit pre pro rata aftrekrecht naar mijn mening kan worden vastgesteld en welke invloed de ontvangst van een onbelastbare subsidie daarop heeft. Uit de uitwerking van dit voorbeeld kunnen een aantal belangrijke conclusies worden getrokken.

Wanneer de pre pro rata wordt berekend op basis van de omzetverhouding, dient daarbij de onbelastbare subsidie die de tegenwaarde vormt van voor een niet-economische activiteit, anders dan bij de pro rata methode, opgenomen te worden in de noemer van de pre pro rata breuk als omzet uit niet-economische activiteiten. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt dan beperkt door de ontvangst van de onbelastbare subsidie. Een merkwaardige uitwerking in mijn ogen, omdat Nederland bij het berekenen van de pro rata de onbelastbare subsidie uitdrukkelijk heeft uitgesloten. Via de achterdeur worden deze nu alsnog meegenomen bij de berekening van de pre pro rata van een gedeeltelijk belastingplichtige.

Een pre pro rata op basis van het werkelijke gebruik geeft in mijn ogen een beter beeld van de wijze waarop de gemaakte kosten worden ingezet voor economische activiteiten en activiteiten die buiten de werkingssfeer van de BTW vallen. Ik pleit er dan ook voor dat bij de berekening van de pre pro rata in eerste instantie aangesloten wordt bij het werkelijke gebruik. Pas wanneer toepassing daarvan in de praktijk niet mogelijk blijkt, zal gezocht moeten worden naar een andere verdeelsleutel.

Als laatst heb ik de pre pro rata uitgewerkt waarbij de investeringen van de gesubsidieerde belastingplichtige als verdeelsleutel fungeert. Naar mijn mening is deze verdeelsleutel specifiek voorbehouden aan de situatie waarin kosten worden gemaakt om kapitaal aan te trekken ter financiering van activiteiten. In die gevallen geniet deze methode mijn voorkeur op het moment dat een verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik praktisch niet haalbaar is. Deze methode geeft een beeld van de verhouding waarin het verkregen kapitaal wordt aangewend voor de economische en niet-economische activiteiten. Naar ik meen, is een dergelijke methode in overeenstemming met de economische werkelijkheid, omdat gesteld kan worden dat een belastingplichtige economisch handelt voor zover hij het opgebrachte kapitaal (behaald met de handeling waarvoor in eerste instantie kosten zijn gemaakt) investeert in zijn economische activiteiten.

### 7.3 Slotopmerkingen

#### *Belastbaarheid subsidies*

Naar ik meen zou men op goede gronden kunnen stellen, dat het een zinloze exercitie is om overheidssubsidies te betrekken in de heffing van de BTW. De subsidiërende overheid neemt dan immers met de ene hand een gedeelte van het geld terug dat zij met de andere hand heeft verstrekt. Feitelijk is dan sprake van het zinloos rondpompen van geld, een kasrondje. Daarbij komt, dat het in de heffing betrekken van subsidies leidt tot een afzwakking van het met de subsidie beoogde economische effect indien de heffing niet wordt gecompenseerd door een overeenkomstige verhoging van de subsidie. In het huidige economische klimaat waarin bezuiniging het sleutelwoord is, lijkt het mij niet aannemelijk dat subsidiegever bereid zal zijn de subsidie met een percentage te verhogen, ter compensatie van die BTW.

#### *De invloed op het aftrekrecht*

Ondernemers zullen verheugd zijn als zij erin slagen subsidiegelden los te weken bij de overheid. Als de belastingdienst zich vervolgens op het standpunt stelt dat de subsidie de tegenwaarde vormt voor een niet-economische activiteit, zal deze blijdschap echter voor een deel vervagen als blijkt dat de ontvangst van de subsidie een beperkende werking heeft op het recht op aftrek van voorbelasting. De subsidie lijkt haar doel dan voorbij te schieten, doordat het beoogde financiële voordeel als sneeuw voor de zon verdwijnt. De BTW die niet in aftrek kan worden gebracht vormt een kostenpost voor de gesubsidieerde ondernemer. Het is echter belangrijk om niet automatisch een correctie in het aftrekrecht toe te passen. Eerst dient getoetst te worden of de gemaakte kosten (mede) toerekenbaar zijn aan economische (BTW-belaste) activiteiten. Is zulks het geval, dan kan toch een (gedeelte) van de daarop drukkende voorbelasting in aftrek worden gebracht. Zijn de kosten evenwel toe te rekenen aan zowel economische als niet-economische activiteiten, dan dient de voorbelasting te worden gesplitst tussen de economische, respectievelijk niet-economische handelingen waarop zij betrekking hebben, de pre pro rata. Wanneer daarbij wordt uitgegaan van de omzetverhoudingen, kan de ontvangst van de onbelastbare subsidie een behoorlijk negatieve impact hebben op het aftrekrecht. Het is evenwel mogelijk om, onder voorwaarden, af te wijken van een verdeelsleutel gebaseerd op de omzet. Door het ontbreken van heldere wet- en regelgeving op dit gebied moet de praktijk zich bij de invulling daarvan vooralsnog zelf zien te redden. Om onduidelijkheden weg te nemen zijn heldere Europese en nationale regels voor de berekening van de pre pro rata meer dan wenselijk.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ 1 april 1982, nr. 89/81 (Hong Kong Trade Development Council), BNB 1982/311
- HvJ 5 februari 1981, nr. 154/80 (Coöperatieve Aardappelbewaarplaats), BNB 1981/232
- HvJ 28 februari 1984, C-294/82 (Senta Einberger), FED 1985/541
- HvJ 8 maart 1988, nr. C-102/86 (Apple and Pear Development Council), FED 1994/348
- HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86 (Happy Family), FED 1988/496
- HvJ 21 september 1988, nr. 50/87 (Commissie tegen Frankrijk), BNB 1994/306
- HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89 (Max Witzemann), BNB 1991/190
- HvJ 20 juni 1991, nr. C-60/90 (Polysar), FED 1991/633
- HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271
- HvJ, 6 april 1995, nr. C-4/94 (BLP Group), V-N 1995/3030
- HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94 (Mohr), BNB 1997/32
- HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, (Landboden Agragdieste), V-N 1998/5
- HvJ 11 juni 1998, C-283/95 (Fischer), V-N 1998/39.43.
- HvJ 27 april 1999, C-48/97 (Kuwait Petroleum), V-N 1999/27.15
- HvJ 7 september 1999, C-216/97 (Gregg & Gregg), BNB 1999/395
- HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), V-N 2000/44.20
- HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00(Cibo Participations SA), V-N 2001/55.7
- HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00 (Office des produits Wallons ASBL), BNB 2002/211
- HvJ 21 maart 2002, nr. C-174/00 (Kennemer Golf & Countryclub), BNB 2003/30
- HvJ 13 juni 2002, nr. C-353/00, (Keeping Newcastle Warm), V-N 2002/33.24
- HvJ 26 juni 2003, nr. C-442/01 (KapHag), FED 2003/552
- HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01(EDM), BNB 2004/285
- HvJ 20 januari 2005, zaak C-412/03 (Hotel Scandic), V-N 2005/8.22
- HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03 (Kretztechnik), BNB 2005/313
- HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03 (Commissie tegen Frankrijk), V-N 2005/51.22
- HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03 (Commissie tegen Spanje), V-N 2005/51.21
- HvJ, 8 februari 2007, C-435/05 (Investrand), V-N 2007/12.19
- HvJ 13 maart 2008, , nr. C-437/06 (Securenta), V-N 2008/14.20
- HvJ EU 12 februari 2009, nr. C-515/07 (VNLTO), V-N 2009/9.27
- HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08 (Parat), V-N 2009/25.18
- HvJ 6 oktober 2009, zaak C-267/08 (SPÖ), V-N 2009/52.24
- HvJ 29 oktober 2009, C-29/08 (AB SKF), V-N 2009/56.13
- HvJ 29 oktober 2009, nr. C-246/08 (Commissie/Finland), V-N 2009/58.25
- HvJ 22 februari 2011, C-408/98 (Abbey National I) V-N 2001/15.26



- HvJ 9 juni 2011, nr. C-285/10 (Campsa Estaciones de Servicio S.A.), V-N 2011/37.20
- HvJ 16 februari 2012, , nr. C-25/11 (Varzim Sol), V-N 2012/15.25
- HvJ 6 september 2012, nr. C-496/11 (Portugal Telecom), V-N 2012/51.21
- HvJ 16 mei 2013, nr. C-191/12 (Alakor), NTFR 2013/1142
- HvJ 13 juni 2013, nr. C-62/12 (Kostov), V-N 2013/32.23
- HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12 (Bridgeport and West Dorset Golf Club), V-N 2013/2842
- HvJ 27 maart 2014, nr. C-151/13 (Le Rayon d'Or SARL), V-N 2014/17.16

## **Nederlandse jurisprudentie**

### *Rechtbank*

- Rechtbank 's-Gravenhage, 22 februari 2012, nr. AWB 10/4278
- Rechtsbank Breda, 19 juni 2008, nr. AWB 08/149

### *Gerechtshof*

- Hof Amsterdam 31 augustus 1984 nr. 433/80, BNB 1984/54
- Hof Den Haag 3 november 1997, nr. 95/2491
- Hof Arnhem 17 november 1992, nr. 91/1107, Infobulletin 93/694
- Hof Den Haag, 19 mei 2004, nr. 03/0358, V-N 2004/39.23
- Hof Leeuwarden, 18 augustus 2004, nr. 02/0916, V-N 2004/65.2.7
- Hof Leeuwarden, 27 september 2011, Nr. 10/0049

### *Hoge Raad*

- HR 5 januari 1983, BNB 1983/76
- HR 2 mei 1984, nr. 22153, BNB 1984/295
- HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147
- HR 14 juni 1989, nr. 25 104, BNB 1989/245
- HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202
- HR 5 juni 1991, nr. 27/179, BNB 1991/222
- HR 23 juni 1993, nr. 28 613, BNB 1993/260
- HR 16 juli 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256
- HR 22 december 1993, nr. 29 288, BNB 1994/70
- HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391
- HR 15 december 1999, nr. 34 958, V-N 2000/4.18
- HR 26 april 2002, nr. 36 564, BNB 2002/212.
- HR 15 oktober 2004, nr. 39 956, BNB 2004/430
- HR 3 februari 2006, nr. 41 751, BNB 2006/314
- HR 20 februari 2009, nr. 41 209, BNB 2009/127

- HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, BNB 2012/287
- HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222
- HR 10 januari 2014, nr. 11/04916, BNB 2014/88

### **Besluiten en parlementaire stukken**

- Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr.3, MvT Subsidietitel
- MvF 23 december 1994, nr. VB94/4577, Notitie inzake btw-heffing en subsidieverstrekking
- Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. 2011, 21834

### **Boeken**

- S.T.M. Beelen e.a., *Cursus Belasting Recht studenteneditie 2012-2013. Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010.
- A.J. Bok, *Subsidies. Monografiën Awb*, Deventer: Kluwer 2002.
- K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002.
- C.M. Ettema e.a.: *Wegwijs in de BTW*, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2008.
- K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006.
- M.E. van Hilten, 'Vrijstellingen: hoe eng is strikt?', WFR 2009/1328.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer, 2007.
- O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Studenteneditie 2012-2013*, Deventer: Kluwer 2012.
- G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer: Kluwer 2007.
- R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000.
- H. Pennarts, *Subsidierecht. Handleiding voor de praktijk*, Den Haag: SDU 2006.

### **Tijdschriften**

- A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', WFR 2012/885
- A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', WFR 2011/1456
- van Dongen, 'Subsidie voor eigen gebruik', BtwBrief 2004, 26
- M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', NTFR 2010-2415
- M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', International VAT Monitor September/October 2011
- M.E. van Hilten, 'De maatstaf van btw-heffing: Hoe subjectief is subjectief?', WFR 1996/76

- M.E. van Hilten en W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Tolsma en het gelijk van het Hof van Justitie', WFR 1995/252
- H. Hop en L.L. Idsinga, 'BTW en subsidies: het verbruikscriterium wint verder terrein', BTW-bulletin 1998, nr. 4
- H.W.M. van Kesteren en J.B.O. Bijl, 'Aftrek en handelingen die buiten het bereik van de btw blijven', WFR 2006/1379
- H.W.M. van Kesteren, 'Directe en algemene kosten in de btw', WFR 2008/318
- R. Knipsael en J. Rakhan, 'Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw', WFR2013/686
- J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merkx, 'Btw, een kosten-batenanalyse', WFR 2010/907
- M.M.W.D. Merkx, 'Vergoeding en btw: how low can you go?', WFR 2011/1577
- Th. H. Nefkens, 'Pro rata en werkelijk gebruik', Btw brief 2009,4
- W.A.P. Nieuwenhuizen, 'Subsidies en omzetbelasting: een kwestie van appels met peren vergelijken', MBB 1992
- W.A.P. Nieuwenhuizen en R. van Slijter, 'Subsidies? No Mohr BTW!', WFR 1996
- R.N.G van der Paardt en J.I. Rossa, 'Btw en subsidies', *MKB-adviseur* 2009/6
- J.T. Sanders, 'Over dagcontributie en dag ... BTW! Whole in one?', BtwBrief 2003
- S.K. Soerdjan, 'Aftrek bij niet-economische activiteiten', WFR 2014/386
- P. Tieleman en T. Hesselman, 'Aftrek van btw bij niet-economische activiteiten', BtwBrief 2012/15
- van Vliet, 'wel of geen btw verschuldigd over subsidies, Steuntje in de rug met gevolgen', *Fiscaal rendement* 2-2012
- van Vlisteren, 'Subsidie en de gevolgen voor de BTW', tijdschrift administratie – nummer 6 – juni 2013

### **Overige bronnen**

- Van Dale, Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse taal, 2005.
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Aantekening 31.12.5 Begrip subsidie bij: Wet op de omzetbelasting 1968, Artikel 4
- Fiscaal Zakboek, Kluwer: 2014, 15.2 De belastingplichtige
- L. Bettendorf en S. Cnossen, Bouwstenen voor een moderne btw, CPB Policy Brief 2014/02
- R.J.M. Creusen en C.J.J.M. Stoop, Jaarboek overheidsfinanciën 2012 - hoofdstuk 6: Uitvoering van subsidies.
- Hirsch E.M.H. Ballin en J.H. van Kreveld, Rechtstatelijke subsidieverhoudingen, in: Geschriften voor de Vereniging voor Administratief Recht XCIX, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1988.

- Verordening 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG
- Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, Common system of value added tax: Uniform basis of assessment, COM(73)950, Bulletin of the European Communities Supplement 11/73
- Verordening EEG nr. 1336/86 van de Raad van 6 mei 1986 (Pb 1986, L 119)

