

# **Subsidies en de aftrek van voorbelasting binnen de BTW**

*Wat is de invloed van de subsidie voor het recht op aftrek van voorbelasting?*

Bachelorscriptie

Door: Jelle Middelweerd

Studentnummer: 400475

Begeleider: Drs. P.C.J. Oerlemans

## Inhoudsopgave

<b>Inleiding</b> .....	3
<b>Omzetbelasting</b> .....	5
2.1 Inleiding .....	5
2.2 De omzetbelasting in het algemeen .....	5
2.3 De belastingplichtige in de omzetbelasting .....	6
2.4 Ondernemerschap .....	7
2.5 Economische activiteit .....	8
2.6 De maatstaf van heffing .....	11
2.7 De overheid .....	12
2.8 Vrijgestelde prestaties .....	13
2.9 Conclusie .....	13
<b>Het recht op aftrek van voorbelasting</b> .....	15
3.1 Inleiding .....	15
3.2 algemeen .....	15
3.3 Algemene kosten-leer.....	16
3.4 Het recht op aftrek van voorbelasting bij belaste en vrijgestelde activiteiten .....	16
3.5 Recht op aftrek van voorbelasting bij economische en niet-economische activiteiten.....	18
3.6 De Pre Pro-Rata .....	19
3.7 Methoden voor pre pro rata .....	20
3.8 Conclusie .....	22
<b>De subsidie</b> .....	24
4.1 Inleiding .....	24
4.2 Het begrip 'subsidie' .....	24
4.3 De subsidie in de wet .....	24
4.4 Conclusie .....	26
<b>Belastbaarheid van subsidies in de omzetbelasting</b> .....	28
5.1 Inleiding .....	28
5.2 Belastbaarheid van de subsidie .....	28
5.3 Conclusie .....	30
<b>De subsidies met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting</b> .....	31
6.1 Inleiding .....	31
6.2 Belastbare subsidies .....	31
6.3 Het recht op aftrek van voorbelasting bij een onbelastbare subsidie .....	32
6.4 Voorbeeld pre pro rata onbelastbare subsidies.....	36
Conclusie .....	40
<b>Conclusie</b> .....	42
<b>Literatuurlijst</b> .....	46

## Inleiding

In 2017 verwacht de Nederlandse staat 47,8 miljard euro aan inkomsten te generen uit de omzetbelasting. Dit is ruim twee keer zoveel als de Nederlandse staat verwacht te verkrijgen uit vennootschapsbelasting.<sup>1</sup> Hierdoor is de omzetbelasting een erg belangrijke inkomstenbron voor de Nederlandse Staat. Het doel van de omzetbelasting is het verbruik door de consument te belasten. Op basis van de Btw-richtlijn is de wetgeving omtrent de heffing van omzetbelasting bij de EU-lidstaten geharmoniseerd. In deze Btw-richtlijn wordt onder andere de grondslag, het minimumtarief en de wijze van recht op aftrek van voorbelasting voorgeschreven. Aangezien de omzetbelasting een indirecte belasting is, heft de fiscus de belasting niet direct van de consument maar van de ondernemers die de goederen of diensten leveren. Dit gebeurt op basis van een systeem met recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer. Het doel van deze aftrekgeregeling is belastingcumulatie te voorkomen.<sup>2</sup> Hierdoor ligt de belastingdruk bij de afnemer van het goed of dienst die geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

Een belangrijk vraagstuk in de omzetbelasting is of subsidies onderworpen zijn aan de heffing van omzetbelasting bij de subsidiënt. Aangezien subsidies door overheidsinstanties worden verstrekt en een algemeen nut beogend doel hebben, lijkt het belasten van de subsidie met Btw een sigaar uit eigen doos. Of de subsidie is belast met omzetbelasting, wordt echter bepaald aan de hand van of de subsidie als een vergoeding voor de verrichte prestatie moet worden gezien. Wanneer dit het geval is wordt er gesproken van een belastbare subsidie in de omzetbelasting. Omdat subsidies in verschillende hoedanigheden en soorten worden verstrekt is het vaak moeilijk te bepalen of een subsidie als een vergoeding voor de verrichte prestatie moet worden gezien. Hierdoor is dit in zowel nationale als Europese jurisprudentie vaak in geschil. Ondanks de omvangrijke jurisprudentie blijft de belastbaarheid van de subsidie een lastig vraagstuk.

Naast het vraagstuk of de subsidie al dan niet is onderworpen aan omzetbelasting bestaat er ook nog discussie of en in hoeverre de subsidie invloed heeft op het recht van aftrek van voorbelasting. Normaal gesproken is er alleen recht op aftrek van voorbelasting als de kosten die worden gemaakt in direct verband staan met de met omzetbelasting belaste economische activiteiten. Wanneer de belastingplichtige kosten

---

<sup>1</sup> Miljoenennota 2017

<sup>2</sup> Mr. Dr. K.M. Braun, omzetbelasting, Cursus Belastingrecht

maakt die zowel in verband staan met de economische activiteiten als niet-economische activiteiten voorziet zowel de Wet OB als de Btw-richtlijn niet in een bepaling inzake de mate van het recht op aftrek van voorbelasting. Het Hof van Justitie heeft echter in het Securenta-arrest voor het eerst een bepaalde toerekeningsmethode gebruikt, waarbij de voorbelasting wordt gesplitst door middel van een bepaalde verdeelsleutel op basis van de economische activiteiten en niet-economische activiteiten. Wat de invloed van onbelastbare subsidies is op deze verdeelsleutel wordt in dit arrest echter niet duidelijk.

Vanwege de onduidelijkheid die heerst op het gebied van de subsidie in de omzetbelasting en dan met name de onduidelijkheid over de invloed van de subsidie op het recht van aftrek van voorbelasting heeft dat geleid tot de volgende probleemstelling:

*‘Wanneer is er sprake van een belastbare subsidie en wat is de invloed van de subsidie op het recht op aftrek van voorbelasting in de omzetbelasting?’*

Om de probleemstelling te beantwoorden zal in hoofdstuk 2 de opzet van de omzetbelasting in Nederland en de Btw-richtlijn geldend voor alle EU-lidstaten worden besproken. In hoofdstuk 3 wordt nader ingegaan op het recht op aftrek van voorbelasting in de omzetbelasting. In dit hoofdstuk zal ook de nodige belangrijke jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie worden besproken. Aan de hand van de relevante jurisprudentie zullen de verdeelsleutels van de pro rata en de pre pro rata worden geïntroduceerd. In hoofdstuk 4 wordt de subsidie zoals genoemd in de algemene wet bestuursrecht besproken en wordt ingegaan op de verschillende soorten subsidies. In hoofdstuk 5 wordt besproken wanneer er sprake is van een belastbare subsidie of een onbelastbare subsidie voor de omzetbelasting. Vervolgens zal in hoofdstuk 6 worden stilgestaan op welke manier de subsidies het recht op aftrek van voorbelasting beïnvloeden. Dit door middel van voorbeelden uit de relevante jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie. In de conclusie beantwoord ik de probleemstelling.

# Omzetbelasting

## 2.1 Inleiding

Om tot een goed antwoord te komen op mijn probleemstelling moet eerst worden gekeken wie belastingplichtig is voor de omzetbelasting. In artikel 1 van de wet OB wordt gesproken over ‘*in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer*’<sup>3</sup>. In dit hoofdstuk zal ik toelichten wie een als zodanig handelende ondernemer is voor de omzetbelasting. Vervolgens ga ik in op het in artikel 1 van de wet OB genoemde begrip ‘*onder bezwarende titel*’<sup>4</sup>, waarbij ik zal bespreken wanneer er sprake is van een economische activiteit en of de vergoeding in voldoende verband staat met de economische activiteit. Vervolgens wordt het tarief, de overheid als belastingplichtige en de vrijgestelde prestatie besproken. Aan het einde van dit hoofdstuk trek ik een tussenconclusie.

## 2.2 De omzetbelasting in het algemeen

De omzetbelasting in Nederland en in de rest van de EU streeft belasting op consumptie na. Dit wordt verwezenlijkt door de belasting te innen van bestedingen die de consument doet.<sup>5</sup> Omdat de omzetbelasting zich in beginsel richt op de belasting van alle consumptie, is de omzetbelasting in Nederland te typeren als een algemene verbruiksbelasting. Een verbruiksbelasting kan worden omschreven als een belasting die de consumptie belast.<sup>6</sup>

De belastingdienst int hierbij niet de omzetbelasting direct bij de consument, maar deze wordt geïnd van de ondernemer die de goederen of diensten levert.<sup>7</sup> De heffing van de omzetbelasting vindt niet alleen plaats bij de leveringen van goederen en diensten tussen ondernemer en consument, er is ook sprake van heffing bij levering van goederen en diensten tussen ondernemers.

De omzetbelasting in Nederland die gebaseerd is op de BTW-richtlijn, moet worden gezien als een indirecte verbruiksbelasting. Aangezien de omzetbelasting een verbruiksbelasting is die beoogt de consumptie te belasten, ligt het voor de hand dat er bij een grensoverschrijdende levering in principe (er bestaan uitzonderingen) volgens

---

<sup>3</sup> Wet op de omzetbelasting 1968

<sup>4</sup> Wet op de omzetbelasting 1968

<sup>5</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014

<sup>6</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014

<sup>7</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014

het bestemmingslandbeginsel wordt geheven.<sup>8</sup> Dit houdt in dat de belasting ten gunste komt van het land waar het verbruik plaatsvindt.

### 2.3 De belastingplichtige in de omzetbelasting

In de Wet OB wordt als belastingplichtige in artikel 1 *'een als zodanig handelende ondernemer'* genoemd. Zonder een als zodanig handelende ondernemer is het niet mogelijk toe te komen aan de heffing van omzetbelasting. Het begrip 'ondernemer' wordt verder toegelicht in artikel 7 lid 1 van de Wet OB 1968: *'ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'*. Waar in het tweede lid van dit artikel wordt gemeld dat wanneer zelfstandig een beroep wordt uitgeoefend of wanneer vermogensbestanddelen duurzaam worden geëxploiteerd er volgens de wet ook sprake is van een *'bedrijf'*. De definitie van belastingplichtige in de Wet OB 1968 komt echter niet geheel overeen met de definitie die wordt gegeven in de BTW-richtlijn. Hier wordt niet gesproken over de *'ondernemer'* zoals in de wet OB maar over de *'belastingplichtige'*. In Artikel 9 lid 1 van de BTW-richtlijn wordt de belastingplichtige als volgt gedefinieerd<sup>9</sup>; *'Als belastingplichtige wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.'*

Om een zo effectief en een zo aansluitend mogelijk omzetbelastingstelsel binnen de EU te creëren, is een aantal richtlijnen opgesteld. De EU-lidstaten moeten bij het tot stand komen van de nationale omzetbelastingwetgeving de door de EU opgestelde BTW-richtlijn nadrukkelijk in ogenschouw nemen. Dit houdt in dat er bij het opstellen van de nationale wetgeving niet mag worden afgeweken van de richting van de EU-richtlijn, maar lidstaten wel rekening mogen houden met de specifieke situatie in hun land.<sup>10</sup> Er kan vooral verschil zijn in de begrippen die door lidstaten worden gebruikt. Zo is er sprake van een *'ondernemer'* in de Wet OB en *'belastingplichtige'* in de BTW-richtlijn. De Hoge Raad oordeelde dat het begrip *'ondernemer'* hetzelfde moet worden geïnterpreteerd als het in de BTW-richtlijn genoemde begrip *'belastingplichtige'*.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

<sup>9</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

<sup>10</sup> D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer; Kluwer 2001

<sup>11</sup> Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

## 2.4 Ondernemerschap

Om voor de omzetbelasting als belastingplichtig te worden aangemerkt moet er worden voldaan aan drie genoemde voorwaarden; *ieder*, *zelfstandig* en *een bedrijf uitoefenen*.<sup>12</sup>

Met het begrip *ieder* wordt bedoeld dat de juridische hoedanigheid van het belastingsubject voor de omzetbelasting zowel een rechtspersoon als een natuurlijkpersoon kan zijn. Onder dit begrip *ieder* vallen ook alle mogelijke samenwerkingsverbanden zoals maatschappen, vennootschappen onder firma's en commanditaire vennootschappen. Wel is het noodzakelijk dat de betreffende samenwerkingsverbanden als één entiteit deelneemt aan het economische verkeer voor de omzetbelasting.<sup>13</sup> Of de entiteit civielrechtelijk bestaat, is voor de omzetbelasting niet van belang. Elke entiteit kan een *ondernemer* zijn voor de omzetbelasting.<sup>14</sup>

De volgende voorwaarde waar een *ondernemer* voor de omzetbelasting aan moet voldoen, is dat deze *zelfstandig* moet zijn. Met deze voorwaarden wordt voorkomen dat werknemers die in loondienst zijn bij een werkgever kwalificeren als *ondernemer* voor de omzetbelasting.<sup>15</sup> In zowel de BTW-richtlijn als de Wet OB 1968 vind je geen duidelijke omschrijving van het begrip *zelfstandig*. In artikel 10 van de Btw-richtlijn vind je echter wel een omschrijving van welke personen niet onder het begrip *zelfstandig* voor de omzetbelasting vallen: *De in artikel 9, bedoelde voorwaarde dat de economische activiteit zelfstandig moet worden verricht, sluit loontrekkenden en andere personen van de belastingheffing uit, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enig andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever*. Zoals in dit artikel wordt benoemd, kunnen natuurlijke personen die in een dienstbetrekking staan met een *werkgever* niet zelfstandig zijn voor de omzetbelasting. Hierbij hoeft het begrip *werkgever* niet civielrechtelijk geïnterpreteerd te worden, er dient slechts sprake te zijn van een zekere mate van ondergeschiktheid.<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

<sup>13</sup> R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013

<sup>14</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

<sup>15</sup> R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.

<sup>16</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

## 2.5 Economische activiteit

Wanneer aan de criteria van een *ieder en zelfstandig* uit artikel 7 eerste lid van de Wet OB wordt voldaan, moet er nog sprake zijn van de uitoefening van een *bedrijf* om ondernemer te zijn voor de omzetbelasting. Echter wordt in artikel 9 lid 1 van de BTW richtlijn niet over de uitoefening van een *bedrijf* gesproken maar over een *economische activiteit*. Aangezien de wet OB in lijn met de BTW-richtlijn moet worden geïnterpreteerd, wordt met het begrip *bedrijf* hetzelfde bedoeld als met het begrip *economische activiteit*.<sup>17</sup>

*'alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te krijgen wordt eveneens beschouwd als een economische activiteit'*.<sup>18</sup> Uit artikel 9 in de richtlijn blijkt dat je niet naar winst hoeft te streven om te voldoen aan het begrip *economische activiteit*. Zolang er duurzaam omzet wordt behaald, is dit voldoende. Om te voldoen aan het begrip *economische activiteit* is het wel noodzakelijk dat er voor de prestatie een vergoeding wordt ontvangen.

In de zaak Hong Kong Trade komt duidelijk naar voren dat het Hof van Justitie EG een vergoeding voor een prestatie noodzakelijk acht om te kwalificeren als belastingplichtige voor de omzetbelasting.<sup>19</sup> In deze zaak was het Hong Kong Trade Development Council de belanghebbende welke in Amsterdam een vestiging had. Deze organisatie had als doel het bevorderen van de handel tussen Hong Kong en andere Europese landen. Dit gebeurde door het gratis verstrekken van informatie aan ondernemers over de mogelijkheden op de markt van Hong Kong. Het kantoor in Nederland genereerde haar inkomsten niet rechtstreeks van diegene die om informatie vroegen maar door een heffing van een half procent op zowel de invoer als de uitvoer met Hong Kong betaald door de staat Hong Kong en een vaste bijdrage van de staat Hong Kong. De belastingdienst in Nederland oordeelde dat er ten onrechte teruggaaf van voorbelasting voor de omzetbelasting was geclaimd door de belanghebbende, omdat de belanghebbende niet als belastingplichtige voor de omzetbelasting kon worden gezien. Naar aanleiding van deze overweging stelde de Hoge Raad de volgende

---

<sup>17</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

<sup>18</sup> Artikel 9 lid 1 BTW-richtlijn

<sup>19</sup> Hof van Justitie EG 1 april 1982, Hong Kong Trade Development Council, nr. 89/81 BNB 1982/311



prejudiciële vraag; *'Kan iemand die regelmatig jegens ondernemers uitsluitend prestaties om niet verricht als belastingplichtige worden aangemerkt?'*. Het Hof van Justitie EG oordeelde over deze vraag, zo blijkt uit de BTW-richtlijn en de nationale wetgeving, dat een ieder die uitsluitend prestaties om niet verricht niet kan worden gezien als een belastingplichtige voor de omzetbelasting. Het Hof van Justitie EG oordeelde ook dat er wel sprake is van een economische activiteit als de prestaties zijn verricht met als doel het verkrijgen van een vergoeding.

Een ander vereiste om te kunnen spreken van een belastingplichtige voor de omzetbelasting, is dat de economische activiteit onder bezwarende titel wordt verricht. Dit houdt in dat de vergoeding vooraf bedongen moet zijn. Dit vereiste komt duidelijk naar voren in het Tolsma-arrest, waarin de belanghebbende meneer Tolsma een orgeldraaier is.<sup>20</sup> Het publiek waarvoor de heer Tolsma zijn orgelmuziek speelt zijn toevallig voorbijlopende mensen, die de mogelijkheid hebben wat wisselgeld aan de heer Tolsma te geven. De orgeldraaier werd hiervoor door de belastingdienst als belastingplichtige voor de omzetbelasting aangemerkt. De belanghebbende ging hier tegen in beroep met als argument dat hij de vergoeding voor zijn muziek niet vooraf had bedongen. De voorbijlopende mensen die besloten wat geld in zijn bakje te gooien, deden dit uit eigen initiatief. Na een prejudiciële vraag van het Hof oordeelde het Hof van Justitie dat de verplichting tot het betalen van een vergoeding niet mag ontbreken om van een prestatie onder bezwarende titel te spreken. Hierbij nam het Hof van Justitie in overweging dat het hier om vrijwillige betalingen ging waarvan het bedrag niet vooraf was vastgesteld. Het Hof van Justitie heeft de heer Tolsma in het gelijkgesteld.

Ook is het van belang voor de belastingplicht van de omzetbelasting dat er een rechtstreeks verband is tussen de vergoeding en de prestatie is. Dit wordt onder andere in het Apple & Pear arrest onderstreept. De belanghebbende in dit arrest is het Apple & Pear Development Council. Dit is een organisatie waar appel- en perentelers uit Engeland en Wales verplicht tegen betaling van contributie lid moeten zijn. De omvang van de contributie werd bepaald aan de hand van de grootte van de grond van de appel- of perenteler. In ruil voor deze contributie verzorgt Apple & Pear reclame en voert het promotie over de kwaliteit van de appels en peren.<sup>21</sup> In geding bij dit arrest was of de vergoeding in voldoende verband stond met de prestatie. Het Hof van Justitie nam hierbij in overweging dat de verrichte diensten van Apple & Pear de gehele appel- en perensector ten goede kwam. Wanneer individuele appel- en perentelers voordelen

---

<sup>20</sup> HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma)

<sup>21</sup> HvJ 8 maart 1988, nr. C-102/86 (Apple and Pear Development Council)

genieten, is dit als indirect gevolg van de voordelen die de gehele sector ten goede komen. Ook oordeelde het Hof van Justitie EG dat het verband tussen de hoogte van de wettelijk verplichte vergoeding en de geleverde prestatie van Apple & Pear niet voldoende aanwezig was. Het Hof van Justitie EG oordeelde op basis van het ontbreken van de exclusiviteit van de prestatie en van het onvoldoende aanwezig zijn van een verband tussen de hoogte van de vergoeding en de prestatie, dat er sprake is van een niet-economische activiteit waardoor Apple & Pear niet belastingplichtig was voor de omzetbelasting.

Uit de reeds besproken arresten blijkt dat er een vergoeding moet zijn die in voldoende verband moet staan met de geleverde prestatie om te kunnen spreken van een economische activiteit. Wat precies de hoogte moet zijn van deze vergoeding is nog niet duidelijk naar voren gekomen. Zoals al eerder in dit hoofdstuk vermeld, blijkt uit artikel 9 lid 1 BTW-richtlijn dat een winstoogmerk niet noodzakelijk is om te voldoen aan een economische activiteit voor de omzetbelasting. In onder andere het SPO arrest lijkt het Hof van Justitie EU toch de hoogte van de vergoeding in overweging te nemen.<sup>22</sup> In dit arrest claimde de belanghebbende SPO, een politieke partij in Oostenrijk, ondernemer te zijn voor de omzetbelasting. Het Hof van Justitie EU oordeelde echter dat de propaganda activiteiten geen economische activiteiten waren. Er werd een achttal prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie gesteld waaronder de vraag of er nog sprake is van een *economische activiteit* als de kosten vele malen hoger liggen dan de opbrengsten. Het Hof van Justitie oordeelt dat er geen sprake is van duurzame opbrengsten dit door de aard van de vergoedingen, namelijk lidmaatschapsbijdragen en overheidsmiddelen, en het feit dat de uitgaven de inkomsten ruimschoots overtreffen.<sup>23</sup> Het structurele verlies van de partij was dus een van de redenen van het Hof van Justitie EU om de propaganda als niet-economische activiteit te bestempelen.

Een symbolische vergoeding is ook niet voldoende om aan de voorwaarde te voldoen voor een economische activiteit. Zo is gebleken uit het arrest commissie tegen Frankrijk. Het Hof van Justitie EU oordeelt hier dat de vergoeding zo laag is dat de vergoeding als om niet moet worden gezien waardoor er geen sprake is van een economische activiteit.<sup>24</sup> Deze uitspraak wordt uiteraard in de Nederlandse rechtspraak gevolgd, zo blijkt ook uit een uitspraak van de Hoge Raad op 11 februari 2005. Hierin wordt gesteld

---

<sup>22</sup> HvJ EG 6 oktober 2009. nr C-267, V-N 2009/52.4

<sup>23</sup> HvJ EG 6 oktober 2009. nr C-267, V-N 2009/52.4

<sup>24</sup> HvJ EG 19 september 1988 nr. 50/87 commissie tegen Frankrijk

dat als de vergoeding slechts symbolisch is dat er in wezen sprake is van vrijgevigheid.<sup>25</sup> De Hoge Raad licht hierbij toe dat, om te bepalen of de vergoeding symbolisch is, wordt gekeken naar vergoedingen die worden bedongen voor soortgelijke prestaties. Er moet dus niet worden beoordeeld of de vergoeding al dan niet kostendekkend is.

Uit het Scandic arrest blijkt dat het toch mogelijk is dat bij een te lage vergoeding voor een prestatie sprake is van een economische activiteit voor de omzetbelasting. Het geval in het arrest was dat Hotel Scandic haar personeel voorzag van lunches ver beneden de kostprijs van de lunch. Het Hof van Justitie EU oordeelde ondanks dit er gewoon sprake was van een economische handeling voor de omzetbelasting waarbij de lage vergoeding ook de maatstaf van heffing voor de omzetbelasting was.<sup>26</sup> Het Hof van Justitie EU gaf hierbij als doorslaggevend criteria dat de handeling onder bezwarende titel was verricht aangezien er sprake was van een werkelijke vergoeding.

## 2.6 De maatstaf van heffing

Wanneer wordt voldaan aan de criteria van een *ieder, zelfstandig en economische activiteit*, zal omzetbelasting worden geheven. Artikel 73 van de BTW-richtlijn en artikel 8 van de Wet OB geven de maatstaf van heffing hiervoor aan. De vergoeding wordt als maatstaf van heffing gegeven. In artikel 8 lid 2 Wet OB wordt een toelichting gegeven wat onder *vergoeding* wordt verstaan. Uit deze toelichting blijkt dat een vergoeding kan bestaan uit een bedrag of een tegenprestatie in natura. Voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor deze tegenprestatie in natura moet de waarde in het economisch verkeer worden genomen.<sup>27</sup> Artikel 73 van de BTW-richtlijn geeft als omschrijving voor de tegenprestatie *alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt*. Uit deze ruime definitie kan worden opgemaakt dat ook onder de BTW-richtlijn tegenprestaties in natura onder het begrip *vergoeding* vallen. Een belangrijke uitspraak op het gebied van de tegenprestatie in natura is die van het Hof van Justitie EG in het Naturally Yours arrest. In dit arrest verkocht een groothandel een cosmetische product aan een wederverkoper voor een bedrag dat veel lager was dan het gebruikelijke bedrag waarvoor de groothandel anders het product verkocht. Dit met de voorwaarde dat de wederverkoper bijeenkomsten moest organiseren waarbij andere cosmetische producten van de groothandel werden verkocht. Wanneer niet aan deze voorwaarde werd voldaan, moest het betreffende product worden teruggegeven of het

---

<sup>25</sup> Hoge Raad 11 februari 2005 nr. 38 022, BNB 2005/223

<sup>26</sup> HvJ EG 20 januari 2005, zaak C-412/03 Hotel Scandic, V-N 2005/8.22

<sup>27</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

product voor de normale prijs worden gekocht. Het Hof van Justitie EG oordeelde dat het organiseren van dergelijke bijeenkomsten een levering van een dienst is aan de groothandel, met als waarde het verschil tussen de normale groothandelprijs van het cosmetische product en de betaalde prijs.<sup>28</sup> Uit dit arrest blijkt onder andere dat voor de betaling in natura de waarde in het economische verkeer moet worden genomen. Een ander toonaangevend arrest op het gebied van betaling in natura is het Empire Store arrest. In het Empire Stores arrest is belanghebbende een postorderbedrijf die twee methodes gebruikt om nieuwe klanten te werven. Bij de eerste methoden kregen nieuwe klanten van Empire Stores een artikel toegezonden zodra zij een formulier hadden ingevuld en één aankoop bij het postorderbedrijf hadden gedaan dit om hun kredietwaardigheid te bewijzen. Bij de andere methode konden bestaande klanten een gratis artikel verkrijgen als zij mogelijke klanten aandroegen. Deze mogelijke klanten moesten eenzelfde procedure doorlopen om hun kredietwaardigheid te bewijzen. In navolging tot het Naturally Yours arrest oordeelde het Hof van Justitie dat de levering van het gratis artikel een vergoeding is voor het aandragen van een nieuwe mogelijke klant. De vraag is nu welke waarde moet worden toegerekend aan het gratis artikel, de inkoopprijs van Empire Store of de verkoopprijs die Empire Store normaal gesproken zou hanteren voor het artikel indien Empire Store het zou verkopen. Het Hof van Justitie besloot het artikel te waarderen op de waarde van de inkoopprijs van Empire Store. Aangezien dit de waarde is die Empire Store opoffert voor de geleverde dienst van de klant.

## 2.7 De overheid

Uit artikel 13 van de BTW-richtlijn blijkt dat ook dat publiekrechtelijke instanties kunnen kwalificeren als belastingplichtige voor de omzetbelasting. Op basis van de eerste volzin van artikel 13 lid 1 BTW-richtlijn wordt de situatie beschreven wanneer publiekrechtelijke instanties niet als belastingplichtige worden aangemerkt voor de omzetbelasting; *voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten*. In de wet OB is een corresponderende bepaling te vinden in artikel 7 lid 3 Wet OB. Voorbeelden voor handelingen die hier onder vallen zijn het uitgeven van paspoorten en identiteitsbewijzen, het voltrekken van huwelijken en de aanvraag van kentekenbewijzen<sup>29</sup>. Ondanks dat de gemeente hier een economische-activiteit verricht waarvoor een vergoeding wordt verkregen, is de overheid in dit geval geen

---

<sup>28</sup> HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87, Naturally Yours,

<sup>29</sup> R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013.

belastingplichtige voor de omzetbelasting. In de tweede volzin van artikel 13 van de BTW-richtlijn wordt de situatie beschreven wanneer de overheid wel als belastingplichtige moet worden aangemerkt voor de omzetbelasting; *Wanneer deze lichamen evenwel zodanig werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.* Hiermee wordt bedoeld dat als publiekrechtelijke instanties in concurrentie treden met private instanties voor bepaalde werkzaamheden of handelingen zij als belastingplichtig voor de omzetbelasting moeten worden aangemerkt.

## 2.8 Vrijgestelde prestaties

Een ondernemer kan zowel een niet-economische activiteit als economische activiteit verrichten. Uit voorgaande genoemde arresten is gebleken wat hiervoor de voorwaarden zijn. Wanneer er sprake is van een economische activiteit is deze over het algemeen belastbaar voor de omzetbelasting en wordt over deze prestatie BTW geheven. Er kan binnen de omzetbelasting echter ook sprake zijn van een vrijgestelde prestatie. Als dit het geval is, verricht de ondernemer wel een economische activiteit maar dan drukt er geen BTW op deze geleverde prestatie. Deze vrijstelling geldt bijvoorbeeld voor bepaalde medische prestaties, culturele prestaties, het onderwijs en andere prestaties met een maatschappelijk karakter.<sup>30</sup> Niet alleen sommige prestaties met een maatschappelijk karakter of medische prestaties zijn vrijgesteld van de omzetbelasting maar ook bijvoorbeeld de levering en verhuur van onroerende zaken. De vrijgestelde prestaties zijn vermeld in artikel 11 Wet OB. Een belangrijk punt is dat vrijgestelde prestaties niet hetzelfde zijn als prestaties belast met een nultarief. Het belangrijkste verschil is dat voor prestaties belast met het nultarief recht op aftrek van voorbelasting bestaat en niet voor vrijgestelde prestaties.

## 2.9 Conclusie

In dit hoofdstuk is besproken, na een korte algemene beschrijving van de omzetbelasting, dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is. Dit betekent dat met deze belasting wordt getracht de consumptie te belasten, dit door een belastingpercentage over de bestedingen te nemen. De belasting wordt niet direct bij de

---

<sup>30</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

consument geheven, maar bij de ondernemer. Dit maakt de omzetbelasting een indirecte verbruiksbelasting.

Vervolgens is besproken dat er voor de belastingplicht moet worden voldaan aan de volgende elementen; er moet sprake zijn van *ieder*, *zelfstandigheid* en van een *economische activiteit*. Door het criterium *ieder* is het mogelijk dat zowel natuurlijke personen, rechtspersonen als samenwerkingsverbanden belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting. Het criterium *zelfstandigheid* zorgt ervoor dat personen die in dienstbetrekking staan niet kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting. Wanneer aan deze twee criteria wordt voldaan, is het nog noodzakelijk dat er sprake is van een *economische activiteit*. Eerst is ingegaan dat een winststreven geen noodzakelijk vereiste is voor het verrichten van een *economische activiteit*. Wel blijkt uit de jurisprudentie dat er een zeker verband moet zijn tussen de geleverde prestatie en de vergoeding. Ook blijkt uit onder andere het *Tolsma* arrest dat de vergoeding bedongen moet zijn om te kunnen spreken van een *economische activiteit* voor de omzetbelasting. Uit de jurisprudentie blijkt ook dat wanneer er sprake is van een prestatie *om niet* of als het gaat om een symbolische vergoeding, de prestatie niet kan kwalificeren als een *economische activiteit* voor de omzetbelasting.

Vervolgens is behandeld wanneer publiekrechtelijke instanties kwalificeren als belastingplichtige voor de omzetbelasting. Uit de BTW-richtlijn blijkt dat dit het geval was als de publiekrechtelijke instantie met haar activiteit in enigszins betekenden mate in concurrentie treedt met private aanbieders. Dit omdat er anders een verstorend effect kan optreden.

Wanneer een *economische activiteit* is vrijgesteld van de omzetbelasting, heeft de ondernemer ook geen recht op aftrek van voorbelasting.

## Het recht op aftrek van voorbelasting

### 3.1 Inleiding

Het belangrijkste aspect binnen het Btw-stelsel dat we in Nederland kennen, is de aftrek van voorbelasting voor Btw-ondernemers.<sup>31</sup> Om de probleemstelling dan ook goed te kunnen beantwoorden, wordt in dit hoofdstuk nader ingegaan op het recht van aftrek van voorbelasting. Hierbij komt eerst aan bod wat het recht op voorbelasting eigenlijk inhoudt. Hierna zal ik behandelen voor wie en waarover aftrek van voorbelasting geldt. Tot slot bespreek ik de manieren van berekening voor de aftrek van voorbelasting. Dit alles aan de hand van arresten die de moeilijkheden van het recht op aftrek van voorbelasting aangeven in de praktijk.

### 3.2 algemeen

De Btw die ondernemers andere ondernemers voor prestaties in rekening brengen, noemt men voorbelasting.<sup>32</sup> Dit systeem van heffen en aftrekken tussen ondernemers heeft als doel dat de omzetbelasting materieel niet bij hen drukt.<sup>33</sup> Deze drukt op de eindgebruikers die geen recht op aftrek van voorbelasting hebben. Het recht van aftrek wordt besproken in artikel 15 tot en met 17 van de Wet OB, welke zijn gebaseerd op artikel 167 tot en met 172 van de BTW-richtlijn. In artikel 15 van de Wet OB worden zowel de materiële als formele eisen benoemd.<sup>34</sup> Hierin staat dat de ondernemer de voorbelasting op goederen en diensten in aftrek kan brengen, als deze worden gebruikt voor belaste handelingen. Het is voor een ondernemer niet mogelijk om de omzetbelasting op kosten in aftrek te brengen die voor vrijgestelde of niet-economische activiteiten zijn gebruikt. Naast dit vereiste wordt in artikel 15 van de Wet OB ook aangegeven dat het noodzakelijk is dat de Btw *'in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur'*<sup>35</sup> De vereisten waaraan deze factuur moet voldoen staan beschreven in artikel 35a van de Wet OB. Het is bijvoorbeeld verplicht te vermelden de datum van uitreiking, het btw-identificatienummer van de presterende ondernemer, het toegepaste tarief van de belasting en de vergoeding.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

<sup>32</sup> S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer: Kluwer 2010

<sup>33</sup> K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002

<sup>34</sup> K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002

<sup>35</sup> Artikel 15 lid 1 sub a Wet OB

<sup>36</sup> Artikel 35a Wet OB

### 3.3 Algemene kosten-leer

Aan de hand van vijf arresten heeft het Hof van Justitie EU de *'algemene kosten-leer'* ontwikkeld<sup>37</sup>. Het gaat om de arresten Midland Bank<sup>38</sup>, Abbey National I<sup>39</sup>, Cibo<sup>40</sup>, Kretztechnik<sup>41</sup> en SKF<sup>42</sup>. Beelen spreekt over de *'Midland-doctrine'* waarbij er twee soorten kosten zijn; directe kosten en algemene kosten.<sup>43</sup> Volgens het Hof van Justitie is in de algemene kosten-leer sprake van directe kosten, als er een rechtstreeks verband is tussen de eerder verworven goederen of diensten en de latere handeling. Als deze directe kosten volledig in verband staan met een belaste handeling en onderdeel uitmaken van de tot gekomen prijs van de belaste handeling, kan de omzetbelasting op de directe kosten volledig in aftrek worden gebracht door de ontvangende ondernemer.<sup>44</sup> Het is ook mogelijk dat deze directe kosten volledig verband houden met van btw-vrijgestelde handelingen, in dat geval kan de omzetbelasting op de directe kosten in zijn geheel niet in aftrek worden gebracht. Wanneer kosten niet kunnen worden beschouwd als directe kosten, scheidt het Hof van Justitie EU alsnog een mogelijkheid om tot volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting te komen. Als de kosten in verband staan met de gehele bedrijfsvoering worden deze beschouwd als algemene kosten. De mate van het recht van aftrek kan dan pro rata worden berekend.

Wanneer de directe kosten rechtstreeks in verband staan met vrijgestelde of niet-economische activiteiten, is voor de verschuldigde belasting op de directe kosten in zijn geheel geen aftrek mogelijk. Er is voor de voorbelasting op directe kosten ofwel volledige aftrek mogelijk ofwel geen aftrek van voorbelasting mogelijk.

### 3.4 Het recht op aftrek van voorbelasting bij belaste en vrijgestelde activiteiten

Wanneer een belastingplichtige de kosten zowel voor belaste als vrijgestelde activiteiten gebruikt, heeft de belastingplichtige alsnog op basis van artikel 173 BTW-richtlijn en overeenkomstig artikel 15 van de Wet OB een mogelijkheid op aftrek van

---

<sup>37</sup> S.T.M. Beelen, 'De algemene kostenleer' van het Hof van Justitie, *Cursus belastingrecht 2012/OB 2.4.4.*

<sup>38</sup> HvJ 8 juni 2000, C-98/98 Midland Bank, V-N 2000/44.20.

<sup>39</sup> HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, Abbey National, V-N 2001/15.26

<sup>40</sup> HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, Cibo Participations SA, V-N 2001/55.78

<sup>41</sup> HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, Kretztechnik, BNB 2005/313

<sup>42</sup> HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, SKF, BNB 2010/251

<sup>43</sup> S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2010

<sup>44</sup> HvJ 8 juni 2000, C-98/98 Midland Bank, V-N 2000/44.20.



voorbelasting.<sup>45</sup> Het betreft hier kosten die niet kwalificeren als directe kosten maar als algemene kosten. Dit recht van aftrek van voorbelasting op de algemene kosten moet gebeuren op basis van de Pro Rata aftrek.<sup>46</sup> Deze Pro Rata berekening geeft de verhouding weer tussen de belaste en vrijgestelde activiteiten. Hoe de splitsing tussen belaste en vrijgestelde activiteiten moet plaatsvinden, wordt toegelicht in Artikel 174 van de BTW-richtlijn en artikel 11 van de Uitvoeringsbeschikking OB. Hieruit blijkt dat het percentage van de voorbelasting op de algemene kosten wat in aftrek mag worden gebracht, tot stand komt door een breuk. Wanneer gebruik wordt gemaakt van een Pro Rata op basis van omzet, is de teller de belaste omzet exclusief btw en de noemer de belaste omzet exclusief Btw plus de vrijgestelde omzet.<sup>47</sup> Bij een Pro Rata berekening worden de niet-economische activiteiten van de belastingplichtige niet meegenomen.

Belaste omzet (exclusief Btw)

---

Belaste omzet (exclusief Btw) + Vrijgestelde omzet (exclusief Btw)

De uitkomst van deze breuk moet worden vermenigvuldigd met 100%, om vervolgens dit percentage te vermenigvuldigen met de voorbelasting. De uitkomst hiervan komt in aanmerking voor aftrek van voorbelasting.

Deze Pro Rata berekening op basis van omzet is niet de enige methode voor de toerekening die op basis van artikel 173 lid 2 van de BTW-richtlijn is toegestaan voor lidstaten van de EU. Het is volgens de richtlijn ook toegestaan om de Pro Rata voor elke sector van de bedrijfsuitvoering apart toe te passen en het is ook mogelijk om het recht op aftrek toe te staan op basis van werkelijk gebruik. In Nederland is deze laatste methode verplicht als het aannemelijk is dat de Pro Rata berekening op basis van omzet niet overeenkomt met de berekening op basis van werkelijk gebruik. Deze methode vinden we terug in artikel 11 lid 2 Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting.

---

<sup>45</sup> A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, „De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen“, WFR 2012/885

<sup>46</sup> HvJ 22 februari 2001, C-408/98 (Abbey National I), V-N 2001/15.26

<sup>47</sup> M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014

### 3.5 Recht op aftrek van voorbelasting bij economische en niet-economische activiteiten

Er is geen recht op aftrek van de voorbelasting van goederen of diensten die worden gebruikt voor niet-economische activiteiten. Aangezien deze goederen of diensten dan niet, zoals de wet voorschrijft, worden gebruikt voor belaste activiteiten. Hoewel zowel de BTW-richtlijn als de Wet OB geen bepaling bevat, betreffende hoe moet worden omgegaan met het aftrekrecht van voorbelasting voor ondernemers die goederen of diensten zowel voor economische als niet-economische activiteiten gebruiken, blijkt uit de jurisprudentie dat het onder bepaalde voorwaarde toch kan dat ondernemers de omzetbelasting over kosten die worden gemaakt in verband met niet-economische activiteiten gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Opvallend in deze jurisprudentie is het verschil in benadering tussen de Hoge Raad en het Hof van Justitie EU.<sup>48</sup> Dit verschil kwam door een passage uit artikel 15 Wet OB welke de BTW-richtlijn niet kende. Het ging om de passage dat de voorbelasting in aftrek kon worden gebracht als goederen en diensten 'in het kader van de onderneming' werden gebruikt. Deze bepaling is per 1 januari 2007 komen te vervallen.<sup>49</sup> Op basis van deze inmiddels vervallen passage uit artikel 15 wet OB was de Hoge Raad na een aantal arresten tot een zekere leer gekomen. Die stond toe dat als de economische en niet-economische activiteiten zo met elkaar samenhangen dat zij als een kunnen worden gezien, er naar verhouding waarin de kosten toerekenbaar zijn aan de belaste handeling recht op aftrek van voorbelasting was.<sup>50</sup> Nadat per 1 januari 2007 artikel 15 wet OB werd aangepast, was het de kwestie of deze leer in stand kon worden gehouden. In een besluit van de staatssecretaris van Financiën in 2011 is hierover duidelijkheid verschaft.

*'Het is mogelijk dat de economische en de in beginsel niet-economische handelingen van een ondernemer zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen. De niet-economische handelingen worden dan voor de btw-heffing niet als zelfstandige handelingen in aanmerking genomen.'*<sup>51</sup>

Uit onder ander deze passage blijkt dat het nog steeds mogelijk is dat als de economische en niet-economische handeling zo met elkaar verbonden zijn, dat deze niet-economische handeling dan recht op aftrek van voorbelasting geeft. Deze nauwe verbondenheid treedt op als de handelingen binnen het economische verkeer

---

<sup>48</sup> S.K. Soerdjan, „Aftrek bij niet-economische activiteiten“, WFR 2014/386

<sup>49</sup> S.K. Soerdjan, „Aftrek bij niet-economische activiteiten“, WFR 2014/386

<sup>50</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641

<sup>51</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641

wederzijds van elkaar afhankelijk zijn of als de niet-economische en economische activiteit zo met elkaar verbonden zijn dat zij een geheel vormen.<sup>52</sup>

In het Kretztechnik-arrest is belanghebbende een in Oostenrijk gevestigde vennootschap met als activiteit de verkoop en ontwikkeling van apparatuur op medisch gebied. Zij heeft haar maatschappelijk kapitaal vergroot door de uitgifte van aandelen en een introductie op de beurs van Frankfurt.<sup>53</sup> Kretztechnik probeert de BTW die in rekening is gebracht in verband met de gemaakte kosten van deze beursintroductie in aftrek te brengen. De Oostenrijkse fiscus weigert echter deze aftrek. Kretztechnik is hiertegen in beroep gegaan. Het Hof van Justitie oordeelde dat de uitgifte van aandelen geen levering of dienstverrichting onder bezwarende titel vormt. Hierdoor valt de uitgifte van aandelen buiten de werkingssfeer van de BTW.<sup>54</sup> Hier opvolgend oordeelde het Hof van Justitie dat de kosten van de aandelenuitgifte tot de algemene kosten behoren. Aangezien deze kosten onderdeel uitmaken van de prijs van haar producten. Hierdoor bestaat er voor de BTW op de gemaakte kosten voor de aandelenuitgifte recht op aftrek.<sup>55</sup>

### 3.6 De Pre Pro-Rata

Als de kosten die de ondernemer maakt zowel betrekking hebben op de economische als niet-economische activiteiten van de ondernemer en de niet-economische activiteit als '*zelfstandig*' kan worden gezien, moeten deze kosten voor het recht op aftrek van voorbelasting worden gesplitst. Dit is de splitsing tussen de economisch en niet-economische activiteiten. Deze splitsing wordt de Pre Pro-Rata methode genoemd, omdat deze methode vooraf gaat aan de Pro-Rata methode waarbij de economische activiteiten worden gesplitst in belaste en vrijgestelde activiteiten. In het *Securenta* arrest wordt een aantal prejudiciële vragen gesteld betreffende het recht op aftrek van voorbelasting voor een belastingplichtige met zowel economische als niet-economische activiteiten.

De ondernemer *Securenta* hield zich bezig met het beheer van onroerende zaken, deelnemingen, effecten en beleggingen. Om dit te bekostigen gaf *Securenta* aandelen en atypische stille deelnemingen uit. Het kapitaal wat deze vennoten inbrachten, herinvesteerde *Securenta* in zowel economische als niet-economische activiteiten. Het

---

<sup>52</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641

<sup>53</sup> HvJ 26 mei 2005, *Kretztechnik*, nr. C-465/02, BNB 2005/313

<sup>54</sup> HvJ 26 mei 2005, *Kretztechnik*, nr. C-465/02, BNB 2005/313

<sup>55</sup> HvJ 26 mei 2005, *Kretztechnik*, nr. C-465/02, BNB 2005/313

geschil met de Duitse fiscus ging over in hoeverre de Btw op de kosten die gemaakt werden bij de uitgifte van aandelen in aftrek kon worden gebracht. Omdat de Duitse rechter twijfelt in hoeverre recht op aftrek van voorbelasting bestaat, legt hij een tweetal prejudiciële vragen voor aan het Hof van Justitie EG.<sup>56</sup> De eerste vraag gaat over hoe het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald als een ondernemer zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht. De tweede vraag ziet op de verdeling van de voorbelasting tussen beide activiteiten. De vraag luidt of deze verdeling moet plaatsvinden door een verdeelsleutel op basis van de investeringen of door een verdeelsleutel op basis van de omzet. Op de eerste vraag antwoordde het Hof van Justitie EG dat een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, alleen recht op aftrek van voorbelasting heeft van de Btw over de kosten die direct verbonden zijn aan de uitgifte van atypische stille deelnemingen voor zover deze kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit.<sup>57</sup> Op de tweede vraag antwoordde het Hof van Justitie EU dat de methode en de criteria voor de verdeling van de betaalde Btw tussen economische en niet-economische activiteiten door de lidstaten zelf mag worden bepaald maar waarbij wel de berekeningsmethode objectief moet weergeven welk deel van de eerder werkelijk gemaakte kosten is toe te rekenen aan elk van deze activiteiten.<sup>58</sup>

De Nederlandse Wet OB bevat ook geen bepaling die de verdeling van voorbelasting tussen economische en niet-economische zaken regelt. In het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 2011 over de aftrek van voorbelasting oordeelt de staatssecretaris dat de verdeelsleutel afhankelijk is van de feiten en omstandigheden. *‘Bij de verdeelsleutel dient aansluiting te worden gezocht bij objectieve factoren zoals omzetverhoudingen, m2, m3, opbrengsten of kosten, onder voorwaarde dat deze zoveel mogelijk recht doen aan het gebruik dat van de goederen en diensten wordt gemaakt.’*<sup>59</sup>

### 3.7 Methodes voor pre pro rata

De kosten kunnen worden toegerekend aan een economisch of niet-economisch activiteit op basis van een omzetformule, een werkelijk gebruik formule of een investeringsformule.<sup>60</sup> Er zijn dus in totaal drie manieren waarop de pre pro rata

---

<sup>56</sup> HvJ 13 maart 2008, C-437/06, Securenta, V-N 2008/14.20

<sup>57</sup> HvJ 13 maart 2008, C-437/06, Securenta, V-N 2008/14.20

<sup>58</sup> HvJ 13 maart 2008, C-437/06, Securenta, V-N 2008/14.20

<sup>59</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641

<sup>60</sup> M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, „Het berekenen van een „pre pro rata“, NTFR 2010-241

methoden kan plaatsvinden. Er moet worden gekeken naar de feiten en omstandigheden om te bepalen welke methode wordt gebruikt.

De methode die het meest voor de hand ligt voor de pre pro rata, is de methode waarbij er naar de omzet van zowel de economische activiteit als niet-economische activiteit wordt gekeken. Hierbij vormt de teller van de breuk de omzet behaald bij economische-activiteiten, welke gelijk is aan de noemer van de breuk die wordt gebruikt bij de berekening van de eerder in dit onderzoek besproken 'normale' pro rata.<sup>61</sup> De noemer van de breuk wordt bepaald door de omzet verkregen door economische activiteiten op te tellen bij de omzet verkregen door niet-economische activiteiten. De uitkomst van deze breuk bepaalt het percentage van voorbelasting wat is toe te rekenen aan de economische activiteit. Hierna moet er nog de 'normale' pro rata worden uitgevoerd om tot de uiteindelijk aftrekbare voorbelasting te komen. Als er naar artikel 175 van de BTW-richtlijn wordt gekeken moet de omzet worden bepaald op jaarbasis.

De breuk van de pre pro rata op basis van omzet komt er uiteindelijk als volgt uit te zien;

omzet uit economische activiteiten

---

omzet uit economische activiteiten + omzet uit niet-economische activiteiten

Een groot nadeel van deze methode is dat niet-economische activiteiten die worden verricht zonder dat daar een vergoeding in geld voor wordt gekregen, niet kunnen worden meegenomen in de breuk.<sup>62</sup>

Aangezien het Hof van Justitie EU oordeelde dat de methode van de pre pro rata door de lidstaten zelf mag worden bepaald zolang de methode goed de verhouding weergeeft tussen de kosten voor economische activiteiten en de kosten voor de niet-economische activiteiten.<sup>63</sup> Hierdoor is het voor lidstaten ook toegestaan de pre pro rata methode toe te passen op basis van het werkelijk gebruik. Deze methode geeft naar mijn mening het best de verhouding weer tussen de gemaakte kosten voor economisch en niet-

---

<sup>61</sup> M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, „Het berekenen van een „pre pro rata“, NTFR 2010-241

<sup>62</sup> M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, „Het berekenen van een „pre pro rata“, NTFR 2010-241

<sup>63</sup> HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta)

economische activiteiten. Een groot nadeel van deze methode is dat het vaak lastig te bepalen is aan welke activiteit de kosten zijn toe te rekenen.<sup>64</sup>

Wanneer een onderneming nieuw kapitaal wil aantrekken, zoals het geval was in het Securenta arrest, dan kan de pre pro rata methode op basis van investeringen van pas komen. Deze methode gaat uit van de verhouding tussen het verkregen kapitaal dat bestemd is voor economische activiteiten en het verkregen kapitaal wat verkregen is voor niet-economische activiteiten.<sup>65</sup> De formule die bij de pre pro rata methode op basis van investeringen wordt gebruikt ziet er dan als volgt uit;

omvang investeringen voor economische activiteiten

---

omvang investeringen voor economische activiteiten + opbrengst investeringen voor niet-economische activiteiten

### 3.8 Conclusie

In dit hoofdstuk is aan bod gekomen dat de aftrek van voorbelasting als doel heeft dat de btw alleen drukt op de eindgebruikers. De Wet OB schrijft voor dat de ondernemer alleen de voorbelasting op goederen of diensten in aftrek kan brengen, indien deze wordt gebruikt voor belaste handelingen.

Vervolgens is besproken dat het Hof van Justitie EU op basis van een aantal arresten de algemene kostenleer heeft ontwikkeld. Volgens deze algemene kostenleer zijn de kosten in twee soorten te onderscheiden: directe kosten en algemene kosten. Voor de btw die drukt op directe kosten bestaat ofwel volledige aftrek van voorbelasting ofwel in zijn geheel geen aftrek van voorbelasting. Er bestaat alleen volledig recht op aftrek van voorbelasting als de directe kosten volledig in verband staan met voor de btw belaste handelingen. Wanneer er naar de algemene kosten wordt gekeken heeft de belastingplichtige op basis van artikel 173 BTW-richtlijn en overeenkomstig artikel 15 lid 6 Wet OB mogelijk recht op de aftrek van de voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting moet dan worden bepaald door een zogeheten pro rata berekening. Deze pro rata berekening bestaat uit een breuk die de verhouding weergeeft tussen de belaste en vrijgestelde activiteiten. In beginsel vindt de pro rata plaats door middel van een

---

<sup>64</sup> M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, „Het berekenen van een „pre pro rata“, NTFR 2010-241

<sup>65</sup> M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, „Het berekenen van een „pre pro rata“, NTFR 2010-241

breuk op basis van de omzet. In Nederland is het onder omstandigheden verplicht om de pro rata toe te passen door middel van een breuk op basis van het werkelijk gebruik. Deze methode moet worden toegepast wanneer aannemelijk is dat de pro rata berekening op basis van de omzet niet overeenkomt met de pro rata berekening op basis van het werkelijk gebruik.

Er is geen recht op aftrek van voorbelasting van de kosten van goederen of diensten die worden gebruikt voor niet-economische activiteiten. Wanneer de economische handelingen en niet-economische handelingen echter zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij slechts als één economische handeling kunnen worden gezien, is volgens het besluit van de Staatssecretaris van Financiën uit 2011 recht op aftrek van voorbelasting mogelijk voor deze onzelfstandige niet-economische activiteit.

In dat geval moet voor de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting een splitsing plaatsvinden op basis van de verhouding tussen de economische en niet-economische activiteiten. Dit dient te gebeuren op basis van een pre pro rata berekening zo blijkt onder andere uit het *Securenta* arrest en het besluit van de Staatssecretaris.<sup>6667</sup> Deze pre pro rata berekening kan op basis van de omzet, het werkelijk gebruik of de investeringen.

Om de hoogte van het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen moet eerst een pre pro rata berekening worden toegepast als er zowel economische als niet-economische activiteiten worden verricht en vervolgens moet een normale pro rata berekening plaatsvinden als er zowel belaste als vrijgestelde activiteiten worden verricht. Nu is besproken wanneer de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft en hoe de hoogte van dit recht berekend kan worden, wordt in het volgende hoofdstuk ingaan op het begrip subsidie.

---

<sup>66</sup> HvJ 13 maart 2008, C-437/06, V-N 2008/14.20 (*Securenta*)

<sup>67</sup> Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641

## De subsidie

### 4.1 Inleiding

Om een goed antwoord te kunnen geven op de probleemstelling is het essentieel om eerst het begrip subsidie in zijn algemeenheid te bespreken. In dit hoofdstuk zal ik eerst ingaan op de betekenis van subsidie, vervolgens zal ik de motivering van de overheid bespreken om een subsidie te verstrekken en daarna zullen de verschillende soorten subsidies aan bod komen.

### 4.2 Het begrip ‘subsidie’

Het Nederlandse woord subsidie komt van origine uit het Latijn, waar het woord subsidium vertaald kan worden als reserve, hulpmiddel of bijstand.<sup>68</sup> Deze vertaling komt in de buurt van de omschrijving die wordt gegeven in het Nederlands woordenboek. Een subsidie wordt omschreven als het verschaffen van gelden aan particulieren of ondernemers door overheidsinstellingen met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager. Deze subsidies kwalificeren als directe overheidsuitgaven, omdat zij rechtstreek voor rekening van het overheidsbudget komen.<sup>69</sup>

### 4.3 De subsidie in de wet

Voor de wettelijke betekenis en de algemene regels van de subsidie in Nederland moet naar titel 4.2 van de Algemene Wet Bestuursrecht worden gekeken. De definitie van subsidie uit deze titel is als volgt; ‘*Onder subsidie wordt 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*’<sup>70</sup>. Wanneer de geldverstrekking van de overheid voldoet aan deze criteria, is titel 4.2 van de Algemene Wet bestuursrecht van toepassing. Met de eerste zinsnede ‘*aanspraak op financiële middelen*’ duidt de wetgever aan dat niet alleen door het toekennen van een geld bedrag gesproken kan worden van subsidie in de zin van de Algemene Wet Bestuursrecht. Genoeg is een juridische aanspraak op de financiële middelen.<sup>71</sup>

Hoewel ook kan worden gesproken van subsidies in natura, kunnen alleen financiële middelen zich kwalificeren als *subsidie* voor de Algemene Wet Bestuursrecht.

---

<sup>68</sup> K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006

<sup>69</sup> K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006

<sup>70</sup> Artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht

<sup>71</sup> R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000



Voorbeelden voor deze subsidies in natura zijn niet kosten dekkende toegangsprijzen voor gemeentelijke musea en het gratis gebruik mogen maken van gemeentelijke faciliteiten.<sup>72</sup>

In het tweede zinsdeel van artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht wordt gesproken over een *bestuursorgaan*. Voor de definitie van een bestuursorgaan moet worden gekeken aan het begin van de Algemene Wet Bestuursrecht; *'Onder bestuursorgaan wordt verstaan: a. Een orgaan van een rechtspersoon die krachtens publiekrecht is ingesteld, of b. Een ander persoon of college, met enig openbaar gezag bekleed.'*<sup>73</sup> Uit sub a blijkt dat rechtspersonen als het rijk en gemeentes die krachtens publiekrecht zijn ingesteld zich kwalificeren als bestuursorgaan waardoor deze in staat zijn subsidies te verstrekken zoals bedoeld in artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht. Uit sub b blijkt dat ook privaatrechtelijke personen die met openbaar gezag bekleed zijn zich kunnen kwalificeren als bestuursorgaan. Met enig openbaargezag bekleed zijn, wordt bedoeld dat deze privaatrechtelijke instanties overheidstaken uitvoeren.<sup>74</sup> Hierdoor kunnen ook privaatrechtelijke instanties subsidies verstrekken zoals bedoeld in artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht.

*'Met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager'*<sup>75</sup> Hiermee wordt bedoeld dat de aanspraak op financiële middelen gericht moet zijn op het creëren van specifieke activiteiten bij de aanvrager.<sup>76</sup> Om te spreken van een subsidie zoals bedoeld in artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht is het ook noodzakelijk dat er voorafgaand aan de verstrekking van de financiële middelen het bestuursorgaan de bestedingsrichting heeft bepaald. Bij subsidieverlening draait het om de uitvoering van bepaalde doelstellingen waarvoor het nodig is dat de begunstigen bepaalde inspanningen verricht.<sup>77</sup> Hierdoor kwalificeren bijvoorbeeld huursubsidie en studiefinanciering niet als subsidie voor de Algemene Wet Bestuursrecht.<sup>78</sup>

In het laatste zinsdeel van artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht worden financiële middelen die door bestuursorganen worden verstrekt als vergoeding voor geleverde goederen of diensten uitgesloten als subsidie. Aangezien het vaak lastig te beoordelen is

---

<sup>72</sup> Memorie van Toelichting Algemene Wet Bestuursrecht

<sup>73</sup> Artikel 1:1 sub a en b Algemene Wet Bestuursrecht

<sup>74</sup> K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006

<sup>75</sup> Artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht

<sup>76</sup> K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006

<sup>77</sup> R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer: Kluwer 2000

<sup>78</sup> K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding*, Deventer: Kluwer 2006

of iets als vergoeding moet worden gezien voor een geleverde prestatie aan de subsidiënt geeft de Memorie van Toelichting een aantal punten waarop gelet moet worden: de hoogte van de vergoeding, de aanwezigheid van derden en bij wie het initiatief ligt.<sup>79</sup>

De subsidie kan nog worden onderverdeeld in een drietal verschillende soorten subsidies: de exploitatiesubsidie, de prijssubsidie en de budgetsubsidie.<sup>80</sup> Bij een exploitatiesubsidie is er over het algemeen geen rechtstreeks verband tussen de subsidie en de prestatie die de subsidie ontvanger verricht. Deze subsidie heeft als voornaamste doel tekorten die bij de ontvanger van de subsidie zijn ontstaan, te dekken. De prijssubsidie zoals genoemd aan het eind van artikel 73 BTW-richtlijn kan worden omschreven als een subsidie die dient als een deel of gehele vergoeding voor een prestatie die de gesubsidieerde aan een derde verricht.<sup>81</sup> Er kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een subsidie op de productie van melk waarbij de consument uiteindelijk een lagere prijs voor een pak melk betaalt.<sup>82</sup> Bij een budgetsubsidie wordt een bepaald bedrag verstrekt aan een instelling om de tekorten te dekken. Het verschil met de exploitatiesubsidie is dat er vooraf een bedrag wordt verstrekt om een bepaald project te realiseren.

#### 4.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is de betekenis van de subsidie naar voren gekomen en is behandeld wanneer we kunnen spreken van een subsidie zoals bedoeld in de Algemene Wet Bestuursrecht. De criteria waaraan cumulatief moet worden voldaan zijn; er moet een financieel middel (of een aanspraak daarop) beschikbaar worden gesteld; dit financiële middel moet door een bestuursorgaan worden verstrekt; deze verstrekking moet gericht zijn op een bepaalde activiteit bij de ontvanger;<sup>83</sup> het verstrekte financiële middel mag geen gelijkwaardige rechtstreekse vergoeding zijn voor een geleverde dienst of goed. Als aan al deze vier voorwaarden is voldaan, kunnen we spreken van een subsidie. Aan het eind van het hoofdstuk zijn de drie verschillende soorten subsidies genoemd. Wanneer we naar de belastbaarheid van de subsidie in de omzetbelasting gaan kijken wordt nader op de drie verschillende soorten subsidie ingegaan. Nu

---

<sup>79</sup> Memorie van Toelichting Algemene Wet Bestuursrecht

<sup>80</sup> S.T.M. Beelen, Cursus belastingrecht omzetbelasting, Deventer 2013

<sup>81</sup> O.L. Mobach, betalingen van en aan derden, Cursus belastingrecht omzetbelasting, Deventer 2013

<sup>82</sup> S.T.M. Beelen, Cursus belastingrecht omzetbelasting, Deventer 2013

<sup>83</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000

duidelijk is geworden wanneer kan worden gesproken van een subsidie, zal in het volgende hoofdstuk de belastbaarheid van de subsidie in de omzetbelasting worden behandeld en vervolgens de invloed van de subsidie op de aftrek van voorbelasting.

## Belastbaarheid van subsidies in de omzetbelasting

### 5.1 Inleiding

Nadat in het vorige hoofdstuk de criteria en de soorten subsidies zijn besproken is het belangrijk voor mijn onderzoek om te kijken wanneer en hoe de subsidie binnen de omzetbelasting wordt belast. In dit hoofdstuk wordt aan de hand van drie criteria besproken wanneer een subsidie belastbaar is voor de omzetbelasting.

### 5.2 Belastbaarheid van de subsidie

Als er sprake is van een subsidie in de zin van artikel 4:21 Algemene Wet Bestuursrecht is het nog de vraag of en hoe deze subsidie voor de omzetbelasting belast wordt. In zowel de Wet OB als de BTW-richtlijn is de belastbaarheid van de subsidie niet geregeld. Om deze reden moet voor de belastbaarheid van de subsidie in de omzetbelasting naar de relevante jurisprudentie van het Hof van Justitie en Hoge Raad worden gekeken. In dit gehele onderzoek ga ik er van uit dat de ontvanger van de subsidie belastingplichtig is voor de omzetbelasting. Wanneer naar de relevante jurisprudentie wordt gekeken, blijkt dat voor een belastbare subsidie cumulatief aan drie criteria moet worden voldaan:

*'1. De subsidie vormt (een onderdeel) van de (overeengekomen) (markt)prijs:<sup>84</sup>*

De hoogte van subsidie moet door vraag en aanbod tussen het bestuursorgaan en de instantie die de subsidie verkrijgt tot stand zijn gekomen. Als dit niet gebeurt, kan de subsidie met een gift worden vergeleken en is deze dus niet belastbaar voor de omzetbelasting.

*2. De subsidie staat rechtstreeks in verband met een activiteit (prestatie) van de gesubsidieerde belastingplichtige:<sup>85</sup>*

---

<sup>84</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000

<sup>85</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000

In het arrest Office des Produits Wallons geeft het Hof van Justitie EU door middel van het antwoord op een prejudiciële vraag de vereisten voor het rechtstreekse verband van de subsidie met de prestatie. In dit arrest was de belanghebbende een particuliere vereniging die het maken van reclame voor Waalse voedings- en landbouwproducten als bedrijfsactiviteit had. Deze activiteiten waren met btw belast.<sup>86</sup> De Waalse overheid verschaft Office des Produits Wallons jaarlijks een subsidie voor deze activiteiten. Voor deze subsidie was een overeenkomst gesloten waarin werd bepaald dat Office des Produits Wallon een X aantal activiteiten moest verrichten. De Belgische rechtbank vroeg in een prejudiciële vraag of voor deze subsidie artikel 11, A, van de zesde richtlijn (het huidige Artikel 73 BTW-richtlijn laatste deel van de zin) van toepassing was en deze subsidie was onderworpen aan omzetbelasting. Om te spreken van een prijssubsidie zoals bedoeld in Artikel 73 van de BTW-richtlijn moet volgens het Hof van Justitie aan een aantal voorwaarden zijn voldaan. Alleen het geval dat de subsidie invloed heeft op de prestatie is niet voldoende, de subsidie moet worden verstrekt om specifiek een bepaald goed te leveren of een bepaalde dienst te verrichten.<sup>87</sup> Ook is het van belang dat de subsidie rechtstreeks in verband staat met het te leveren goed of de te verrichten dienst. De subsidie wordt hoger naarmate er meer goederen worden geleverd of meer diensten worden verstrekt. De consument die uiteindelijk het goed consumeert, dient profijt te hebben van de subsidie, in die zin dat deze uiteindelijk een lagere prijs betaalt dan het geval was als er geen subsidie was verstrekt. Het hof van Justitie oordeelde dat Office des Produits Wallons geen diensten heeft verstrekt aan de Waalse subsidie verstrekker. Hierdoor is er sprake van een onbelastbare subsidie.

*3. De activiteit van de gesubsidieerde belastingplichtige leidt tot verbruik van de prestatie door de subsidiegever of een andere identificeerbare (rechts)persoon (consument of belastingplichtige).'<sup>88</sup>*

Om te kunnen spreken van een belastbare prijssubsidie in de zin van artikel 73 BTW-richtlijn is het noodzakelijk dat de goederen of de dienst worden afgenomen door een persoon, dit kan zowel een derde als het subsidie verstrekkende bestuursorgaan zijn. Dit criterium wordt voor het eerst in het Mohr-arrest genoemd. In dit arrest is de belanghebbende Mohr een Duitse melkveehouderij, die een subsidie ontving voor het staken van zijn onderneming. Dit ter bevordering van de Europese melkmarkt.<sup>89</sup> Deze subsidie diende als vergoeding voor de misgelopen inkomsten door de staking van de

---

<sup>86</sup> HvJ 22 november 2001, Office des Produits Wallons nr C-184/00, BNB 2011/211

<sup>87</sup> HvJ 22 november 2001, Office des Produits Wallons nr C-184/00, BNB 2011/211

<sup>88</sup> R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000

<sup>89</sup> HvJ 29 februari 1996, Zaak Mohr, nr. C-215/94, V-N 1996/164

melkveehouderij. In geschil was of de stakende melkveehouderij met de staking een dienst verrichtte aan de melkmarkt en als er een dienst werd verricht of de subsidie als vergoeding voor deze dienst mocht worden gezien en zo belastbaar was voor de omzetbelasting. Hierdoor legde de Duitse rechter een aantal prejudiciële vragen voor aan het Hof van Justitie EU. Het Hof van Justitie oordeelde dat er voordat er overgegaan kan worden tot heffing van omzetbelasting dat er sprake moet zijn van verbruik van een goed of dienst door een aan te wijzen persoon.<sup>90</sup> Het Hof oordeelt dat door het geven van de subsidie het algemene belang wordt gediend, namelijk een betere werking van de melkmarkt door de staking en hierdoor er geen sprake is van verbruik.<sup>91</sup> Hierdoor kan de staking niet als een dienst worden gezien en de subsidie niet als een vergoeding, waardoor er geen heffing van omzetbelasting plaatsvindt.

### 5.3 Conclusie

Wanneer cumulatief aan de drie in dit hoofdstuk genoemde vereisten is voldaan, is de subsidie belast met omzetbelasting. Er wordt in dat geval gesproken van de in het vorige hoofdstuk genoemde prijssubsidie. Deze subsidie wordt bedoeld in het laatste zinsdeel van Artikel 73 van de BTW-richtlijn *'met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handeling verband houden'*. Wanneer niet aan de drie hierboven genoemde vereisten wordt voldaan, zal de subsidie niet met omzetbelasting belast zijn. Er wordt dan gesproken van een exploitatiesubsidie of budgetsubsidie, dit zijn onbelastbare subsidies. Naar mijn mening is het belangrijkste criterium om te spreken van een belastbare subsidie dat de subsidie als een vergoeding dient voor de verrichte prestatie. Na in dit hoofdstuk de belastbaarheid van de subsidie te hebben besproken, zal in het volgende hoofdstuk besproken worden hoe de subsidie zich verhoudt met het recht op aftrek van voorbelasting.

---

<sup>90</sup> HvJ 29 februari 1996, Zaak Mohr, nr. C-215/94, V-N 1996/164

<sup>91</sup> HvJ 29 februari 1996, Zaak Mohr, nr. C-215/94, V-N 1996/164

## De subsidies met betrekking tot het recht op aftrek van voorbelasting

### 6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de invloed van de subsidie op de aftrek van voorbelasting worden besproken. Er zal vooral worden gekeken naar het recht op aftrek van voorbelasting voor belastingplichtige die naast een onbelastbare subsidie ook nog met Btw belaste prestaties verricht. Ik zal eerst kort het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de belastbare subsidie behandelen. Vervolgens het recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de onbelastbare subsidie, waarbij de nodige relevante arresten worden besproken.

### 6.2 Belastbare subsidies

Aangezien belastbare subsidies als belangrijkste kenmerk hebben dat zij dienen als een vergoeding van de door de belastingplichtige geleverde goed of verrichte goed. Moet de belastbare subsidie tot de belastbare omzet worden gerekend, heeft de belastbare subsidie geen invloed op het recht op aftrek van voorbelasting.

Zo heeft een belastingplichtige die slechts belastbare handelingen verricht volledig recht op aftrek van voorbelasting, ook wanneer deze een belastbare subsidie ontvangt. Wordt een belastbare subsidie toegekend voor vrijgestelde prestaties, dan is er geen recht op aftrek van voorbelasting die op deze kosten drukt.

Wanneer een belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht een belastbare subsidie ontvangt, moet eerst worden gekeken of de kosten direct zijn toe te rekenen zijn aan de vrijgestelde prestaties dan wel aan belaste prestaties. Wanneer dit niet mogelijk is, moet een splitsing plaatsvinden door middel van de breuk tot stand gekomen door de eerder in dit onderzoek besproken pro rata methode. De breuk komt er dan als volgt uit te zien:

Belaste omzet (exclusief Btw) + deel belaste subsidie met betrekking op belaste prestaties

---

Belaste omzet (exclusief Btw) + Vrijgestelde omzet (exclusief Btw) + gehele subsidie

Uit deze breuk blijkt dat belaste subsidies die slechts toe te rekenen zijn aan vrijgestelde prestaties een beperkend effect op het recht van aftrek van voorbelasting hebben.

Wanneer het aannemelijk is dat de Pro Rata berekening op basis van omzet niet overeenkomt met de berekening op basis van werkelijk gebruik, moet in Nederland de methode op basis van werkelijk gebruik worden toegepast op grond van artikel 15 lid 6 Wet OB.

Als naar het recht op aftrek van voorbelasting in verband met belastbare subsidies wordt gekeken voor de belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, moet deze toegerekend worden aan zijn economische activiteiten, indien de belastbare subsidie moet worden gezien als een vergoeding voor een economische activiteit.<sup>92</sup> De breuk voor de toerekening volgens de eerder in de onderzoek besproken pre pro rata methode op basis van de omzet komt er dan als volgt uit te zien:

omzet uit economische activiteiten + belastbare subsidie

---

omzet uit economische activiteiten + omzet uit niet-economische activiteiten + belastbare subsidie

Na deze pre pro rata dient uiteraard de normale pro rata methode nog te worden uitgevoerd om tot het recht op de aftrek van voorbelasting te komen.

### 6.3 Het recht op aftrek van voorbelasting bij een onbelastbare subsidie

Als subsidies niet aan de drie criteria die in het vorige hoofdstuk zijn genoemd voldoen, zijn ze niet belast met omzetbelasting. Het naar mijn mening belangrijkste kenmerk voor deze onbelastbare subsidies is dat zij niet als vergoeding voor een prestatie kunnen worden gezien. Interessant is om te kijken wat de invloed op de aftrek van voorbelasting is van deze onbelastbare subsidie.

---

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



In het arrest commissie tegen Spanje geeft het Hof van Justitie EG aan hoe het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald voor een belastingplichtige die alleen belaste prestaties verricht en een onbelastbare subsidie verkrijgt.<sup>93</sup> De regel in de Spaanse wetgeving hield in dat subsidies die uitsluitend bestemd waren voor de aanschaf van goederen of diensten, het recht op aftrek van voorbelasting verminderde.<sup>94</sup> Dit op basis van eenzelfde pro rata methode die geldt voor een belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. De Europese commissie beargumenteerde tegen deze aanvullende Spaanse wet dat dit een onrechtmatige beperking van het aftrekrecht was en in strijd is met de BTW-richtlijn. Het Hof van Justitie EU stelde de commissie in het gelijk dat deze bijzondere Spaanse regeling betreffende de subsidie in strijd is met de BTW-richtlijn en dat de pro rata methode alleen kan gelden voor belastingplichtigen die zowel belast als vrijgesteld presteren.

Uit onder andere dit arrest blijkt dat een belastingplichtige die alleen met omzetbelasting verrichte prestaties verricht volledig recht op aftrek van voorbelasting behoudt.<sup>95</sup> Dit ondanks dat de belastingplichtige een subsidie anders dan de in artikel 73 BTW-richtlijn bedoelde met omzetbelasting belaste prijssubsidie heeft verkregen.

In het Muische Vorming-arrest was belanghebbende een door de gemeente opgerichte stichting die naast belaste prestaties tegen vergoeding ook prestaties verrichtte met betrekking tot de kunstzinnige vorming van basisschoolleerlingen in de gemeente.<sup>96</sup> Voor deze prestaties bracht de stichting geen vergoeding in rekening. De projecten die de stichting organiseerde voor de kunstzinnige vorming van de basisschoolleerlingen werden volledig gefinancierd met onbelastbare subsidies verstrekt door de gemeente. Om alsnog recht op aftrek van voorbelasting te hebben was het essentieel dat de gesubsidieerde onbelastbare handelingen binnen het raamwerk van de algemene onderneming werden verricht. De Hoge Raad oordeelde echter dat belanghebbende de projecten alleen organiseerde voor de kunstzinnige vorming van de basisschoolleerlingen en dat de belanghebbende *de prestaties niet verricht ter wille van enig daarmede gemoeid economisch belang*<sup>97</sup>. Hierdoor heeft de stichting geen recht op aftrek van voorbelasting op de gemaakte kosten in verband met het project betreffende de kunstzinnige vorming van basisschoolleerlingen.

---

<sup>93</sup> Hof van Justitie 6 oktober 2005, Commissie tegen Spanje, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21

<sup>94</sup> Hof van Justitie 6 oktober 2005, Commissie tegen Spanje, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21

<sup>95</sup> Ook kan worden gekeken naar bijv. de arresten: Commissie tegen Frankrijk of het Alakor arrest

<sup>96</sup> HR 14 juni 1989, Stichting musische vorming, nr. 25 104, BNB 1989/245

<sup>97</sup> HR 14 juni 1989, Stichting musische vorming, nr. 25 104, BNB 1989/245

In het Radio II-arrest verzorgt belanghebbende, een stichting, die naast belaste commerciële activiteiten zoals het maken van reclame lokale radio- en televisieuitzendingen zonder vergoeding.<sup>98</sup> Deze lokale radio- en televisie uitzendingen werden gefinancierd door een subsidie. Het Hof heeft geoordeeld dat de commerciële activiteiten en de lokale radio- en televisieuitzendingen niet van elkaar afhankelijk zijn. De Hoge Raad oordeelde dat door het ontbreken van een vergoeding voor de radio- en televisie uitzendingen de belanghebbende geen prestatie verricht in het economische verkeer. Hierdoor handelde de stichting voor het maken van lokale radio- en televisie uitzendingen niet als ondernemer, waardoor er voor deze activiteit geen recht op aftrek van voorbelasting bestond. Hierdoor had de belanghebbende wel recht op aftrek van voorbelasting voor de commerciële activiteiten omdat de stichting hiervoor wel ondernemer kwalificeerde, maar geen recht had op aftrek van voorbelasting voor de lokale radio- en televisieuitzendingen. Er is in dit arrest een vergelijkbare splitsing te zien als in het Musische vorming-arrest.

Wanneer de belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde activiteiten verricht een onbelastbare subsidie ontvangt kan in het geval de kosten direct zijn toe te rekenen aan de belaste activiteit de voorbelasting volledig in aftrek worden gebracht. De onbelastbare subsidie heeft in een dergelijk geval geen invloed op het recht van aftrek van voorbelasting. Als de kosten niet direct zijn toe te rekenen aan ofwel de belaste activiteit ofwel de vrijgestelde activiteit, moet worden overgegaan op een pro rata berekening. De BTW-richtlijn geeft aan hoe er ook mag worden omgegaan met de onbelastbare subsidie; *'De lidstaten kunnen in de noemer het bedrag van andere subsidies opnemen dan die welke rechtstreeks verband houden met de in artikel 73 bedoelde prijs van de handelingen'*<sup>99</sup> Nederland heeft besloten de optionele bepaling niet in de wet OB op te nemen, hierdoor hebben de onbelastbare subsidies geen effect op het recht van aftrek van de voorbelasting in Nederland in het geval er alleen sprake is van economische activiteiten.<sup>100</sup> Het opnemen van de onbelastbare subsidie in de noemer is niet mogelijk wanneer de pro rata op basis van het werkelijk gebruik wordt toegepast.<sup>101</sup> Artikel 173 lid 1 onderdeel b is alleen van toepassing als de pro rata op

---

<sup>98</sup> HR 30 augustus 1996, Radio II, nr. 31 009, BNB 1996/391

<sup>99</sup> Artikel 173 lid 1 onderdeel b BTW-richtlijn

<sup>100</sup> R. Knipsaël, J. Rakhan, Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw, WFR 2013/686

<sup>101</sup> HvJ 16 februari 2012, Varzim Sol nr. C-25/11, V-N 2012/15.25

basis van de omzet wordt toegepast. De breuk bij de pro rata komt er dan als volgt uit te zien:

Belaste omzet (exclusief Btw)

---

Belaste omzet (exclusief Btw) + Vrijgestelde omzet (exclusief Btw) + onbelastbare subsidie

Interessant is het als de belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht een onbelastbare subsidie ontvangt. Zoals eerder in dit onderzoek is besproken zal in het geval dat de kosten voor de economische handeling en niet-economische handeling zo onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn de activiteiten niet gesplitst worden. Er is volledig recht op aftrek van voorbelasting voor deze kosten. Wanneer de kosten gemaakt voor de niet-economische activiteiten als zelfstandig kunnen worden gezien bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting voor deze kosten. Zo geldt ook voor de subsidie, alleen als deze subsidie voor de niet-economische activiteit en de belastbare economische activiteit dermate onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn, dat er sprake is van recht op aftrek van voorbelasting.<sup>102</sup> Wanneer dit het geval is, moeten de algemene kosten inclusief de onbelastbare subsidie worden gesplitst in een deel dat is toe te rekenen aan de economische activiteiten en een deel dat is toe te rekenen aan de niet-economische activiteiten.

Het ROC-arrest kan als een mooi voorbeeld worden gezien op welke wijze het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald bij het verrichten van zowel economische als niet-economische activiteiten. De belanghebbende, het ROC, heeft als hoofdactiviteit het geven van middelbaarberoepsonderwijs wat een van Btw vrijgestelde activiteit is.<sup>103</sup> Het Hof heeft echter geoordeeld dat de subsidies en de les- en cursusgelden niet als vergoeding kunnen worden gezien voor het geven van het middelbaarberoepsonderwijs.<sup>104</sup> Hierdoor wordt het geven van het onderwijs aangemerkt als een niet-economische activiteit.

Naast het geven van onderwijs beheert het ROC kantines in de schoolgebouwen, waarin eten en drinken wordt verkocht. Dit is een belaste economische activiteit. In geschil is in welke mate er recht op aftrek van de voorbelasting op de gemaakte algemene kosten voor de gebouwen is, aangezien de schoolgebouwen voor zowel economische als niet-economische activiteiten worden gebruikt. De Hoge Raad oordeelde dat deze algemene

---

<sup>102</sup> R. Knipsael, J. Rakhan, Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw, WFR 2013/686

<sup>103</sup> HR 15 juni 2012, ROC, nr. 10/01746, BNB 2012/222

<sup>104</sup> HR 15 juni 2012, ROC, nr. 10/01746, BNB 2012/222

kosten moeten worden toegerekend aan een deel dat betrekking heeft op de economische activiteiten en een deel dat betrekking heeft op de niet-economische activiteiten. Hierbij nam de Hoge Raad het Securenta arrest nadrukkelijk in overweging dat het volgens het Hof van Justitie niet in strijd is met de richtlijn om de omzetbelasting te splitsen naar rato van de opbrengsten uit economische activiteiten enerzijds en de opbrengsten uit niet-economische activiteiten anderzijds.<sup>105</sup> Hierdoor oordeelde de Hoge Raad dat de door het Hof gebruikte berekening correct was. Het Hof maakte bij de berekening om de hoogte van het recht op aftrek van voorbelasting voor het ROC te bepalen, gebruik van een verdeelsleutel op basis van de omzet. Deze verdeelsleutel is op basis van een breuk zoals we die kennen van de pre pro rata methode. De breuk komt er in dit geval als volgt uit te zien:

Omzet uit economische activiteiten

---

Omzet uit economische activiteiten + Omzet uit niet-economische activiteiten +  
onbelastbare subsidies

Hierbij staat de Hoge Raad dus een pre pro rata methode op basis van de omzet toe, waarbij de onbelastbare omzet bij de noemer van de breuk wordt op geteld. Dit gebeurde, omdat volgens het Hof een splitsing op basis van het werkelijk gebruik niet mogelijk was. Na deze pre pro rata splitsing moet er om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen nog een normale pro rata methode worden toegepast.

#### **6.4 Voorbeeld pre pro rata onbelastbare subsidies**

Zoals in de vorige paragraaf is besproken, kan de onbelastbare subsidie gevolgen hebben voor het recht op aftrek van voorbelasting van de belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. Dit is het geval wanneer de kosten een onlosmakelijke samenhang hebben met de algehele economische activiteit. Er is dan sprake van algemene kosten die zowel betrekking hebben op de economische activiteiten als de (gesubsidieerde) niet-economische activiteiten. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt dan bepaald aan hand van de reeds besproken pre pro rata

---

<sup>105</sup> HR 15 juni 2012, ROC, nr. 10/01746, BNB 2012/222

methode. Deze pre pro rata methode kan plaatsvinden op basis van drie verdeelsleutels: de omzet, de investeringen of het werkelijke gebruik. Door middel van een voorbeeld van een fictieve tennisclub zal de pre pro rata cijfermatig doorgenomen worden.

Tennisvereniging Walenburg verricht zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten, de economische activiteiten bestaan uit belaste en vrijgestelde prestaties. De tennisvereniging beschikt over twee goed onderhouden gravelbanen. Deze gravelbanen worden door drie verschillende soorten groepen gebruikt. Allereerst de leden van Walenburg die tegen betaling van een jaarlijkse contributie van dinsdag t/m zaterdag gebruik kunnen maken van de gravelbanen. De diensten van de tennisvereniging aan de leden zijn op grond van de Wet OB vrijgesteld van BTW.<sup>106</sup> (Het is te verwachten dat de Nederlandse sportvrijstelling naar aanleiding van het Bridgeport-arrest zal worden aangepast. In dit voorbeeld wordt nog gebruik gemaakt van de huidige wetgeving) De totale jaarlijkse contributie opbrengst die door de tennisvereniging wordt gerealiseerd is 70.000 euro. Deze opbrengst is vrijgesteld van BTW. Op zondag stelt de tennisvereniging haar banen open voor openbare betaalde verhuur. Deze betaalde verhuur van de tennisbanen is op grond van de Wet OB belast met 6% BTW.<sup>107</sup> De jaarlijkse opbrengst die wordt gerealiseerd door de betaalde verhuur is 20.000 euro. Deze opbrengst is belast met 6% BTW wat uitkomt op een BTW van 1200 euro. Op maandag worden de tennisbanen gebruikt door een Islamitische basisschool uit Rotterdam-Zuid. De gemeente en de vereniging hopen zo de populariteit van de tennissport onder Islamitische jongeren te vergroten. Hiervoor verstrekt de gemeente een subsidie van 10.000 euro aan de tennisvereniging. Deze subsidie wordt aangemerkt als een niet belastbare budgetsubsidie, hierdoor is er sprake van een niet-economische activiteit.

Om de banen in een goede conditie te houden maakt de tennisvereniging jaarlijks bepaalde kosten, zoals het vernieuwen van de lijnen en het strooien van gravel. De jaarlijkse kosten bedragen 20.000 euro. Het BTW-percentages over deze kosten is 21% hierdoor bedraagt de BTW over deze algemene kosten 4.200 euro. De kosten zijn niet toe te rekenen aan een bepaalde groep die gebruikt maakt van de tennisbanen, het zijn hierdoor algemene kosten. Er kan worden aangenomen dat de economische activiteiten en niet-economische activiteiten niet zo nauw met elkaar samenhangen dat deze als één

---

<sup>106</sup> Art. 11, lid 1, onderdeel e Wet OB

<sup>107</sup> Art. 9, lid 2, onderdeel a Wet OB jo. Tabel I, post b.3

activiteit moeten worden gezien. De niet-economische activiteit kan als *zelfstandig* worden gezien. De algemene kosten staan dus in relatie met de vrijgestelde economische activiteiten (het lidmaatschap), de belaste economische activiteiten (de verhuur van banen) en de niet-economische activiteiten (het gebruik van de tennisbanen door de basisschool) van de tennisvereniging. De voorbelasting die drukt op de algemene kosten moet hierdoor aan alle drie de categorieën worden toegerekend. Er zal eerst door middel van een pre pro rata berekening een splitsing worden gemaakt tussen de voorbelasting die is toe te rekenen aan de economische en niet-economische activiteiten, zoals in het Securenta-arrest. Omdat zowel de BTW-richtlijn als de Wet OB niet voorziet in een bepaling die voorschrijft hoe deze pre pro rata methode moet plaatsvinden, kan tennisclub Walenburg zelf bepalen of de verdeelsleutel voor de pre pro rata wordt gehanteerd op basis van omzet, investeringen of werkelijk gebruik. Zolang de verdeelsleutel maar een objectief en realistisch beeld verschaft van het gebruik.

Wanneer de pre pro rata plaatsvindt op basis van omzet, vormt de omzet uit economische activiteiten de teller en bestaat de noemer uit omzet uit economische activiteiten plus de omzet uit niet-economische activiteiten. De Hoge Raad heeft in het ROC-arrest bepaald dat de onbelastbare subsidie ook in de noemer opgenomen moet worden. De pre pro rata op basis van omzet komt er dan voor de tennisvereniging als volgt uit te zien:

$$\frac{70.000 + 20.000}{70.000 + 20.000 + 10.000} \times 100\% = 90\%$$

$$70.000 + 20.000 + 10.000$$

Vervolgens moet de pro rata berekening worden toegepast. Hierbij is er een splitsing tussen de belaste economische activiteiten en de vrijgestelde economische activiteiten. Bij de berekening van de pro rata neemt Nederland de onbelastbare subsidies niet mee in de noemer. Omdat Nederland geen gebruik heeft gemaakt van de optionele bepaling in de BTW-richtlijn<sup>108</sup> Hierdoor heeft in tegenstelling tot de pre pro rata de onbelastbare subsidie geen invloed op de berekening van het pro rata aftrekrecht van voorbelasting. De pro rata op basis van omzet komt er voor de tennisvereniging als volgt uit te zien:

---

<sup>108</sup> Art. 174, lid 1, onderdeel b BTW-richtlijn

$$\frac{20.000}{70.000 + 20.000} \times 100\% = 22,22\%$$

$$70.000 + 20.000$$

De aftrekbare voorbelasting van de algemene kosten kan nu worden berekend. Om tot de aftrekbare voorbelasting te komen moet de uitkomst van de pre pro rata worden vermenigvuldigd met de uitkomst uit de pro rata. Deze uitkomst moet worden vermenigvuldigd met de voorbelasting op de algemene kosten voor het onderhoud van de tennisbanen. De tennisvereniging kan uiteindelijk een bedrag van  $90\% \times 22,22\% \times 4.200 = 839,92$  euro in aftrek brengen.

Voor de pro rata berekening is het voor belastingplichtige die zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht verplicht de verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik toe te passen als het werkelijk gebruik een beter beeld geeft van de omstandigheden. Het is voor de verdeelsleutel op basis van het werkelijke gebruik noodzakelijk dat objectieve factoren zoals tijd, gewicht of oppervlakte worden gebruikt. In het Securenta-arrest kwam naar voren dat de verdeelsleutel op basis van het werkelijk gebruik ook is toegestaan door het Hof van Justitie voor de pre pro rata. In het geval van de tennisvereniging worden de tennisbanen zes dagen per week gebruikt voor economische activiteiten. De tennisbanen worden één dag per week gebruikt voor niet-economische activiteiten. Hierdoor komt de pre pro rata op basis van werkelijk gebruik er voor de tennisvereniging als volgt uit te zien:

$$\frac{5 \text{ dagen} + 1 \text{ dag}}{5 \text{ dagen} + 1 \text{ dag} + 1 \text{ dag}} \times 100\% = 85,71\%$$

$$5 \text{ dagen} + 1 \text{ dag} + 1 \text{ dag}$$

Dit percentage valt lager uit dan wanneer de pre pro rata op basis van omzet plaats vindt. Vervolgens moet er nog een pro rata berekening plaats vinden. De pro rata op basis van werkelijk gebruik komt er voor de tennisvereniging als volgt uit te zien:

$$\frac{1 \text{ dag}}{5 \text{ dagen} + 1 \text{ dag}} \times 100\% = 16,67\%$$

$$5 \text{ dagen} + 1 \text{ dag}$$

De aftrekbare voorbelasting op de algemene kosten kan nu worden berekend. Om tot de aftrekbare voorbelasting te komen moet de uitkomst van de pre pro rata op basis van werkelijk gebruik worden vermenigvuldigd met de uitkomst van de pro rata op basis van werkelijk gebruik. Deze uitkomst moet worden vermenigvuldigd met de voorbelasting op de algemene kosten voor het onderhoud van de tennisbanen. De tennisvereniging kan uiteindelijk een bedrag van  $85,71\% \times 16,67\% \times 4.200 = 600,01$  euro in aftrek brengen. Dit bedrag is aanzienlijk lager dan het bedrag wanneer de pre pro rata en de pro rata op basis van omzet wordt toegepast.

De berekening van de pre pro rata op basis van investeringen zoals wordt toegepast in het Securenta-arrest kan ook een toegestane methode voor de splitsing van de algemene kosten tussen de economische en niet-economische activiteiten zijn. Deze methode moet worden gebruikt, indien er kosten worden gemaakt om kapitaal aan te trekken. In mijn voorbeeld is de berekening van de pre pro rata op basis van investeringen echter niet mogelijk.

## Conclusie

De gevolgen van de subsidie op het recht van aftrek van voorbelasting is zowel in de Nederlandse rechtspraak als de Europese rechtspraak meermaals onderwerp van het geschil geweest. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt worden tussen het ontvangen van belastbare subsidies en onbelastbare subsidies. Essentieel hierbij is in beschouwing te nemen dat de belastbare subsidie als een vergoeding voor de prestatie moet worden gezien. Hierdoor heeft deze belastbare subsidie geen nadelige gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting. Bij de pro rata berekening zien wij de belastbare subsidie terug in de noemer en in de teller mits deze als vergoeding dient voor de belaste activiteiten. Bij de pre pro rata berekening komt de belastbare subsidie voor in de noemer en in de teller mits deze geldt als vergoeding voor economische activiteiten.

In tegenstelling tot de belastbare subsidies worden de onbelastbare subsidies niet als een vergoeding gezien. Dit door het ontbreken van het rechtstreekse verband met de door de belastingplichtige verrichte prestatie. Voor een belastingplichtige die uitsluitend belast presteert en een onbelaste subsidie ontvangt geldt dat deze subsidie geen invloed heeft op het recht van aftrek van voorbelasting. Dit houdt in dat de uitsluitend belast presterende belastingplichtige volledig recht op aftrek van



voorbelasting houdt. Zo oordeelt het Hof van Justitie ook in het arrest Commissie tegen Spanje.

In het Musische Vorming-arrest en het Radio II-Arrest oordeelt de Hoge Raad dat een onbelastbare subsidie niet mag worden gezien als een vergoeding voor de verrichte prestatie. Hierdoor kwalificeren de stichtingen voor deze prestaties niet als ondernemer voor de omzetbelasting. Met als gevolg dat zij ook geen recht hebben op aftrek van voorbelasting voor de betreffende activiteiten.

Wanneer een belastingplichtige zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht en de kosten die deze maakt zowel betrekking hebben op de belaste als vrijgestelde prestaties, dienen de kosten door middel van een pro rata te worden gesplitst. Artikel 174 lid 1 sub b BTW-richtlijn bevat een optionele bepaling die een aftrekbeperking mogelijk maakt voor de gemengd presterende belastingplichtige die een onbelastbare subsidie ontvangt. Nederland heeft er echter voor gekozen deze optionele bepaling niet te implementeren in de Wet OB. Hierdoor heeft de onbelastbare subsidie geen invloed op het recht van aftrek van voorbelasting voor de gemengd presterende belastingplichtige.

Als een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht een onbelastbare subsidie ontvangt, heeft deze subsidie mogelijke gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting. Zowel de Wet OB als de BTW-richtlijn voorziet niet in een dergelijke situatie. Wanneer naar onder andere het ROC-arrest wordt gekeken, kan worden geconcludeerd dat de Hoge Raad beoordeelt of de onbelastbare subsidie en de belastbare handelingen zo nauw met elkaar samenhangen, dat deze activiteiten gezien moet worden als één economische activiteit. Als dit niet het geval is, moet er een pre pro rata worden toegepast om het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen. Deze pre pro rata kan plaatsvinden op basis van werkelijk gebruik, omzet of investeringen.

## Conclusie

In de inleiding van dit onderzoek is de volgende probleemstelling geïntroduceerd; *‘Wanneer is er sprake van een belastbare subsidie en wat is de invloed van de subsidie op het recht van aftrek op voorbelasting in de omzetbelasting?’* Gedurende dit onderzoek heb ik getracht zo goed mogelijk naar de beantwoording van de probleemstelling toe te werken. Eerst zal ik bespreken wanneer er sprake is van een belastbare subsidie.

Om de belastbaarheid van subsidies in de omzetbelasting te beoordelen heb ik eerst de reikwijdte van de belastingplicht in de omzetbelasting besproken. Om voor de omzetbelasting als belastingplichtige te worden aangemerkt moet er worden voldaan aan drie genoemde voorwaarden uit de Wet OB; *ieder, zelfstandig en een bedrijf uitoefenen*. Met *een bedrijf uitoefenen* wordt in de Wet OB een economische activiteit bedoeld. Uit de BTW-richtlijn blijkt dat er duurzaam prestaties moeten worden verricht tegen vergoeding om te kunnen spreken van een economische activiteit. Deze vergoeding moet vooraf worden bedongen en in rechtstreeks verband staan tot de prestaties zo blijkt uit de relevante jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie. Wanneer aan deze criteria wordt voldaan, is er sprake een economische activiteit voor de omzetbelasting. Wanneer er sprake is van een economische activiteit, is deze over het algemeen belastbaar voor de omzetbelasting en wordt over deze prestatie BTW geheven. Er kan binnen de omzetbelasting echter ook sprake zijn van een vrijgestelde prestatie. Als dit het geval is, verricht de ondernemer wel een economische activiteit maar dan zit er geen BTW op deze geleverde prestatie. Deze vrijstelling geldt bijvoorbeeld voor bepaalde medische prestaties, culturele prestaties, het onderwijs en andere prestaties met een maatschappelijk karakter.

Vervolgens is het subsidiebegrip besproken. Voor de definitie van de subsidie heb ik gekeken naar Art. 4.21 Awb. Uit dit artikel blijkt dat een subsidie een aanspraak op financiële middelen is die wordt verkregen met het oog op bepaalde activiteiten van de aanvrager. Het financiële middel moet worden verstrekt door een bestuursorgaan om te kunnen spreken van een subsidie. De subsidie kan nog worden onderverdeeld in een drietal verschillende soorten subsidies: de exploitatiesubsidie, de prijssubsidie en de budgetsubsidie.

Nadat de reikwijdte van de belastingplicht in de omzetbelasting en de definitie van de subsidie is bepaald, is gekeken naar de belastbaarheid van de subsidie in de omzetbelasting. Om te spreken van een belastbare subsidie moet worden voldaan aan

vier criteria. Het is als eerste van belang dat de ontvanger van de subsidie als ondernemer wordt aangemerkt voor de omzetbelasting. Vervolgens moet de hoogte van de subsidie door vraag en aanbod tussen het bestuursorgaan en de instantie die de subsidie verkrijgt tot stand zijn gekomen. Ook moet de subsidie in rechtstreeks verband staan met de prestatie van de gesubsidieerde belastingplichtige. Dit kan zich bijvoorbeeld uiten in het feit dat de consument die uiteindelijk het goed consumeert een lagere prijs betaalt dan het geval was als er geen subsidie was verstrekt. Als laatste dient de activiteit van de gesubsidieerde belastingplichtige te leiden tot verbruik van de prestatie door een identificeerbaar persoon. In het Mohr-arrest oordeelde het Hof van Justitie dat een activiteit voor het algemeen belang niet als dienst kan worden gezien en de subsidie derhalve niet als vergoeding. Wanneer aan al deze vier criteria cumulatief wordt voldaan dan is er sprake van een belastbare subsidie. Dit wordt een prijssubsidie genoemd. Deze belastbare subsidie wordt bedoeld in het laatste zinsdeel van Artikel 73 van BTW-richtlijn.

Om de invloed van subsidie op het recht op aftrek van voorbelasting te bepalen is er eerst in dit onderzoek ingegaan op de methode van het recht van aftrek van voorbelasting in de omzetbelasting. Alleen de BTW op kosten die worden gemaakt voor belaste prestaties kan in aftrek worden gebracht. In de gevallen waarin de belastingplichtige zowel vrijgestelde als belaste prestaties verricht voorziet zowel de BTW-richtlijn als de Wet OB met bepalingen. Het recht op aftrek van voorbelasting moet dan worden bepaald door een zogeheten pro rata berekening. Deze pro rata berekening bestaat uit een breuk die de verhouding weergeeft tussen de belaste en vrijgestelde activiteiten. In beginsel vindt de pro rata plaats door middel van een breuk op basis van de omzet. In Nederland is het verplicht om de pro rata toe te passen door middel van een breuk op basis van het werkelijk gebruik, wanneer aannemelijk is dat de pro rata berekening op basis van de omzet niet overeenkomt met de pro rata berekening op basis van het werkelijk gebruik. De BTW-richtlijn bevat geen bepaling die de hoogte van het aftrekrecht kan bepalen in de gevallen dat gemaakte algemene kosten zowel betrekking hebben op de economische activiteiten als de niet-economische activiteiten. In dat geval moet voor de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting een splitsing plaatsvinden op basis van de verhouding tussen de economische en niet-economische activiteiten. Dit dient te gebeuren op basis van een pre pro rata berekening zo blijkt onder andere uit het Securenta arrest en het besluit van de Staatssecretaris. Deze pre pro rata berekening kan op basis van de omzet, het werkelijk gebruik of de

investeringen. Het is afhankelijk van de specifieke situatie welke methode het best geschikt is.

In het laatste hoofdstuk van dit onderzoek ben ik ingegaan hoe het recht op aftrek van voorbelasting wordt beïnvloed door subsidies. Belangrijk hierbij is om onderscheid te maken tussen belastbare subsidies en onbelastbare subsidies. Aangezien belastbare subsidies worden gezien als een vergoeding voor de prestaties, beïnvloeden zij het recht op aftrek van voorbelasting op eenzelfde wijze. Om het recht van aftrek op voorbelasting te bepalen moet worden bepaald voor welke activiteiten de belastbare subsidie een vergoeding is. Aangezien de belastbare subsidie als een vergoeding moet worden gezien heeft het naar mijn mening geen invloed op het recht van aftrek op voorbelasting.

De onbelastbare subsidie moet niet worden gezien als een vergoeding voor de prestatie, vanwege het ontbreken van een direct verband tussen de subsidie en de prestatie. De invloed van de onbelastbare subsidie op het recht van aftrek van voorbelasting is afhankelijk voor welke activiteit de belastingplichtige subsidie gebruikt. Aangezien Nederland niet heeft gekozen de optionele bepaling, artikel 174 lid 1 BTW-richtlijn, in de nationale wet te implementeren wordt de onbelastbare subsidie niet in de pro rata berekening opgenomen. Hierdoor hebben onbelastbare subsidies geen invloed op het aftrekrecht van de belastingplichtige die zowel vrijgestelde als belaste economische activiteiten verricht. Ook voor belastingplichtige die ofwel alleen belaste activiteiten ofwel alleen vrijgestelde activiteiten verricht heeft de onbelastbare subsidie geen invloed op het aftrekrecht.

Wanneer een belastingplichtige die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht een onbelastbare subsidie ontvangt kan deze onbelastbare subsidie invloed hebben op het aftrekrecht. Als de kosten kunnen worden toegerekend aan zowel de economische als de niet-economische activiteiten, moet het aftrekrecht bepaald worden aan de hand van een pre pro rata berekening. In het laatste hoofdstuk van dit onderzoek heb ik doormiddel van het voorbeeld van tennisvereniging Walenburg de invloed van een onbelastbare subsidie op het aftrekrecht bloot gelegd. In het voorbeeld hadden de algemene kosten betrekking op de belaste activiteiten, de vrijgestelde activiteiten en de gesubsidieerde niet-economische activiteiten. Hieruit bleek dat bij de pre pro rata berekening de onbelastbare subsidie bij de noemer van de breuk dient te komen. Hierdoor vermindert de onbelastbare subsidie het recht op aftrek van voorbelasting van de tennisvereniging. Dit in tegenstelling tot de berekening van de pro

rata berekening. Daarbij heeft Nederland gekozen dat de onbelastbare subsidie het aftrekrecht niet beïnvloedt. De pre pro rata berekening kan op basis van de omzet, werkelijk gebruik of investeringen gebeuren. Naar mijn mening geeft de berekening op basis van het werkelijk gebruik in eerste instantie het meest objectieve beeld van de verdeling van de gemaakte algemene kosten tussen de economische en niet-economische activiteiten. Zo ook in het geval van het voorbeeld van de tennisvereniging. In bepaalde specifieke gevallen waarin een pre pro rata op basis van de investeringen of een pre pro rata op basis van de omzet een objectiever beeld geven van de kosten verdeling, moet uiteraard één van deze methodes worden toegepast. Naar mijn mening dient de EU de BTW-richtlijn dermate aan te vullen dat de onduidelijkheden betreffende de pre pro rata worden weggenomen. Ook ben ik van mijn mening dat de EU er verstandig aan doet de optionele bepaling van artikel 174 lid 1 BTW-richtlijn ofwel dient te verplichten ofwel dient te verwijderen. Dit in het kader van de fiscale neutraliteit binnen de EU.

## Literatuurlijst

### Artikelen en boeken

- A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, „De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen“, WFR 2012/885
- D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2001
- K. van der Heijden, Subsidieverstrekking: Een praktische handleiding, Deventer: Kluwer 2006
- K.M. Braun, Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer: Kluwer 2002
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2014
- M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, „Het berekenen van een „pre pro rata““, NTFR 2010-241
- O.L. Mobach, betalingen van en aan derden, Cursus belastingrecht omzetbelasting, Deventer 2013
- R. Knipsael, J. Rakhan, Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van btw, WFR 2013/686
- R.N.G. van der Paardt, Het begrip ondernemer in de omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2013
- R.N.G. van der Paardt, Subsidies en BTW in de Europese Unie, Deventer: Kluwer 2000
- S.K. Soerdjan, „Aftrek bij niet-economische activiteiten“, WFR 2014/386
- S.T.M. Beelen, ‘De algemene kostenleer’ van het Hof van Justitie, Cursus belastingrecht 2012/OB 2.4.4.
- S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer: Kluwer 2010
- S.T.M. Beelen, Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt, Deventer: Kluwer 2010
- S.T.M. Beelen, Cursus belastingrecht omzetbelasting, Deventer 2013

### Jurisprudentie

- Hof van Justitie 6 oktober 2005, Commissie tegen Spanje, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21

- Hof van Justitie EG 1 april 1982, Hong Kong Trade Development Council, nr. 89/81 BNB 1982/311
- Hoge Raad 11 februari 2005 nr. 38 022, BNB 2005/223
- Hoge Raad 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295
- HR 14 juni 1989, Stichting musische vorming, nr. 25 104, BNB 1989/245
- HR 15 juni 2012, ROC, nr. 10/01746 , BNB 2012/222
- HR 30 augustus 1996, Radio II, nr. 31 009, BNB 1996/391
- HvJ 13 maart 2008, C-437/06, Securenta, V-N 2008/14.20
- HvJ 16 februari 2012, Varzim Sol nr. C-25/11, V-N 2012/15.25
- HvJ 22 februari 2001, nr C-408/98, Abbey National, V-N 2001/15.26
- HvJ 22 november 2001, Office des Produits Wallons nr C-184/00, BNB 2011/211
- HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/02, Kretztechnik ,BNB 2005/313
- HvJ 29 februari 1996, Zaak Mohr, nr. C-215/94, V-N 1996/164
- HvJ 29 oktober 2009, nr. C-29/08, SKF, BNB 2010/251
- HvJ 3 maart 1994, nr. C-16/93 (Tolsma)
- HvJ 8 juni 2000, C-98/98 Midland Bank, V-N 2000/44.20
- HvJ 8 maart 1988, nr. C-102/86 (Apple and Pear Development Council)
- HvJ EG 19 september 1988 nr. 50/87 commissie tegen Frankrijk
- HvJ EG 20 januari 2005, zaak C-412/03 Hotel Scandic, V-N 2005/8.22
- HvJ EG 23 november 1988, nr. 230/87, Naturally Yours
- HvJ EG 6 oktober 2009. nr C-267, V-N 2009/52.4
- HvJ EU 27 september 2001, nr. C-16/00, Cibo Participations SA, V-N 2001/55.78

## **Overige bronnen**

- Besluit staatssecretaris van Financiën van 25 november 2011, nr. BLKB 2011/641
- Memorie van Toelichting Algemene Wet Bestuursrecht
- Miljoenennota 2017
- Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- Wet op de omzetbelasting 1968