

# Subsidies

---

## in de omzetbelasting

Naam: Azem Sahin

ANR: 920863

Vak: Bachelor Thesis Fiscale Economie

Instelling: Universiteit van Tilburg, TiSEM

Datum: 19-11-2012

Begeleidster: D. Euser MSc

# Inhoudsopgave

Afkortingenlijst.....	3
1. Inleiding.....	4
2. De Subsidie.....	5
2.1 Inleiding.....	5
2.2 De betekenis van een subsidie.....	5
2.3 De reden voor het verstrekken van een subsidie.....	6
2.4 De verschillende soorten subsidies.....	6
2.5 Conclusie.....	7
3. De belastbaarheid in de omzetbelasting.....	8
3.1 Inleiding.....	8
3.2 De ondernemer.....	8
3.3 De economische activiteit.....	8
3.4 Niet-economische activiteiten.....	10
3.5 Maatstaf van heffing.....	11
3.6 Belaste prestaties en vrijgestelde prestaties.....	12
3.7 Conclusie.....	13
4. De belastbaarheid van subsidies in de omzetbelasting.....	14
4.1 Het verbruikscriterium.....	14
4.2 Toepassing op de soorten subsidies.....	15
4.3 Conclusie.....	17
5. Het recht op aftrek van voorbelasting.....	18
5.1 Inleiding.....	18
5.2 Het recht op aftrek van voorbelasting.....	18
5.3 De vereisten voor het recht op aftrek van voorbelasting.....	19
5.4 Het recht op aftrek van voorbelasting voor de belaste- en vrijgestelde prestaties.....	19
5.5 Het recht op aftrek van voorbelasting voor de economische- en niet-economische activiteiten.....	21
5.6 Het recht op aftrek van voorbelasting betreft de onbelastbare subsidie.....	24
5.7 Conclusie.....	25
6. Conclusie.....	27
7. Literatuurlijst.....	29
8. Juristprudentie.....	31

## **Afkortingenlijst.**

BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak.
De Richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
etc	etcetera.
HR	De Hoge Raad der Nederlanden.
HvJ EG	Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen.
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht.
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968.
WFR	Weekblad Fiscaal Recht.

# 1. Inleiding

Subsidies zijn hedendaags haast niet meer weg te denken uit onze samenleving. Ze variëren van kunstsubsidies tot landbouwsubsidies en zijn zodoende in veel takken van onze maatschappij terug te vinden. De omzetbelasting, ook wel de belasting over de toegevoegde waarde, is eveneens niet meer weg te denken uit onze samenleving. Over veel producten en ook diensten betaalt de consument omzetbelasting: over een pak melk in de supermarkt, over een nieuwe smartphone, over het wassen van ramen etc.

Het was niet altijd duidelijk hoe een subsidie nu moest worden aangemerkt in de omzetbelasting: was er nu wel of geen omzetbelasting verschuldigd over de ontvangen subsidie? Het feit dat er ook nog een hoop verschillende subsidies zijn maakte het beantwoorden van die vraag er niet makkelijker op. Toch was er één arrest van het HvJ EG<sup>1</sup> wat een hoop duidelijker maakte: het arrest Mohr.<sup>2</sup> Maar betekende dit dat alle onduidelijkheden omtrent de omzetbelasting en subsidies waren opgelost?

Helaas niet; er zijn nog enkele onduidelijkheden betreffende een belangrijk onderwerp in de omzetbelasting voor de ondernemer: het recht op aftrek van voorbelasting. Kort gezegd houdt het recht op aftrek van voorbelasting in dat de ondernemer de omzetbelasting, die drukt op zijn gemaakte kosten, in aftrek mag brengen van de omzetbelasting, die de ondernemer moet voldoen. Er zijn verschillende methoden om het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen. In deze thesis ga ik op zoek naar welke invloed een subsidie heeft op de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer. Mijn onderzoeksvraag luidt dan ook:

*‘Wat is de invloed van subsidies op de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting?’*

Om antwoord te geven op mijn onderzoeksvraag onderzoek ik in hoofdstuk twee wat een subsidie inhoudt. Hoofdstuk drie zal gaan over de basis van de omzetbelasting: wanneer is een activiteit belastbaar voor de omzetbelasting? In dat hoofdstuk komt aan bod wie zich kwalificeert als ondernemer voor de omzetbelasting en welke activiteiten onder het bereik van de omzetbelasting vallen. Vervolgens gebruik ik de beschreven theorie om te bepalen of een subsidie belastbaar is voor de omzetbelasting in hoofdstuk vier. Hoofdstuk vijf gaat over het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer. Tot slot zet ik mijn bevindingen uiteen in mijn conclusie.

---

<sup>1</sup> Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen.

<sup>2</sup> HvJ EG 29 februari 1996, Mohr, nr. C-215/94 (BNB 1997/32).

## 2. De Subsidie

### 2.1 Inleiding

Voordat ik in ga op de omzetbelastingaspecten van subsidies, is het verstandig te bespreken wat een subsidie nu eigenlijk is. Allereerst zet ik uiteen wat een subsidie inhoudt aan de hand van de alledaagse definitie en de wettelijke definitie. Vervolgens licht ik toe waarom subsidies nu eigenlijk bestaan en tot slot komen de verschillende soorten subsidies aan bod.

### 2.2 De betekenis van een subsidie

Het Nederlandse woord subsidie is ontleend aan het Latijnse woord subsidium.<sup>3</sup> Subsidium is te vertalen als reserve, hulpmiddel of bijstand<sup>4</sup>, wat enigszins in de buurt komt van de betekenis, die de Dikke van Dale aan het woord subsidie geeft: ‘...financiële steun van de overheid aan particuliere activiteit...’<sup>5</sup>

Naast een alledaagse betekenis is er ook nog een wettelijk definitie van het woord subsidie. Die wettelijke definitie is terug te vinden in de Algemene Wet Bestuursrecht. Deze definitie is gelegen in artikel 4:21 lid 1 Algemene Wet Bestuursrecht: ‘*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.*’ Ik merk op dat er nog twee aspecten in deze wettelijke definitie zijn, die de definitie van het woord subsidie wat aanscherpen ten opzichte van de alledaagse betekenis.

Het eerste aspect is dat een subsidie verstrekt wordt om bepaalde activiteiten van de subsidie-aanvrager te bekostigen. Het tweede element is dat de subsidie niet als vergoeding moet worden gezien voor goederen en diensten die door de subsidieaanvrager worden geleverd aan de subsidiegever. In de wettekst van artikel 4:21 lid 1 Algemene Wet Bestuursrecht staat ‘*onder subsidie wordt verstaan...*’. Dit is een vorm van dwingend recht. Dwingend recht houdt in dat een bestuursorgaan niet de mogelijkheid heeft af te wijken van die definitie.<sup>6</sup>

Een voorbeeld van een subsidie is de autofabrikant die geld van de overheid ontvangt voor het ontwikkelen van milieuvriendelijke auto's. Het ontwikkelen van milieuvriendelijke auto's kost wat meer dan het ontwikkelen van normale auto's, maar de fabrikant krijgt met behulp van een subsidie inkomsten om de productie van milieuvriendelijke auto's mogelijk te maken.

---

<sup>3</sup> Van der Heijden 2006, p.14.

<sup>4</sup> Van der Heijden 2006, p.14.

<sup>5</sup> Den Boon, Geeraerts 2005, p.1475.

<sup>6</sup> Pinkster 2003, p.1034. Ook van der Heijden 2006, p.35.

### 2.3 De reden voor het verstrekken van een subsidie

Een subsidie wordt vooral door een bestuursorgaan, zoals de overheid, als stimulans gebruikt voor het produceren en consumeren van producten die gunstig zijn voor de samenleving.<sup>7</sup> Om het voorbeeld van de autofabrikant weer aan te halen: een auto, die minder uitlaatgassen uitstoot, is beter voor het milieu en levert een groenere samenleving op. Of denk aan een toegangskaartje voor het museum wat erg goedkoop is door een subsidie. De overheid zal die subsidie verstrekken, opdat de bevolking zich meer cultureel kan ontwikkelen. Er zal overigens in veel gevallen ook sprake zijn van een wederkerig belang: een organisatie wil bepaalde activiteiten uitvoeren en de overheid vindt het goed dat die activiteiten worden uitgevoerd.<sup>8</sup>

### 2.4 De verschillende soorten subsidies

Van der Heijden geeft vijf invalshoeken, aan de hand waarvan kan worden vastgesteld om wat voor subsidie het gaat.

De eerste invalshoek is het doel van de subsidie.<sup>9</sup> Niet elke subsidie heeft hetzelfde doel voor ogen; de ene subsidie wordt gegeven om een instelling in stand te houden (instandhoudingssubsidie) en de andere subsidie wordt gegeven om te zorgen dat bepaalde activiteiten plaats kunnen vinden (activiteiten subsidie).

De tweede invalshoek is de norm van subsidiëren.<sup>10</sup> Deze invalshoek ziet op de wijze waarop de hoogte van een subsidie wordt bepaald. De hoogte van de subsidie kan bijvoorbeeld afhangen van het exploitatietekort van een instelling (subsidie in het exploitatietekort).

De derde invalshoek is de uitwerking/het effect van een instelling of een activiteit.<sup>11</sup> In deze categorie valt bijvoorbeeld de subsidie gebaseerd op input: de subsidie wordt dan bepaald aan de hand van het gebruik van de subsidie in het productieproces. Bijvoorbeeld een subsidie die wordt gegeven voor personeelskosten in een productieproces.

De vierde invalshoek is de aard van de subsidie.<sup>12</sup> Bij deze invalshoek wordt er gekeken naar wat de subsidie inhoudt. Van der Heijden noemt als voorbeeld van een subsidie in natura het terbeschikking stellen van apparatuur.<sup>13</sup>

De vijfde invalshoek is de mate van financiële autonomie van een gesubsidieerde instelling.<sup>14</sup> Een voorbeeld van een subsidie, die valt onder deze categorie, is de budgetsubsidie. De subsidieaanvrager ontvangt dan een subsidie, maar moet met de ontvangen subsidie een aantal afgesproken taken uitvoeren.

Om mijn thesis enigszins wat overzichtelijk te houden, bespreek ik drie categorieën subsidies. De drie categorieën zijn de volgende: exploitatiesubsidies, budgetsubsidies en prijssubsidies. Deze drie subsidies

---

<sup>7</sup> Van der Heijden 2006, p.14.

<sup>8</sup> Van der Heijden 2006, p.14.

<sup>9</sup> Van der Heijden 2006, p.22.

<sup>10</sup> Van der Heijden 2006, p.22.

<sup>11</sup> Van der Heijden 2006, p.23.

<sup>12</sup> Van der Heijden 2006, p.23.

<sup>13</sup> Van der Heijden 2006, p.23.

<sup>14</sup> Van der Heijden 2006, p.24.

worden in de literatuur over de omzetbelasting het meest genoemd.<sup>15</sup> Ik behandel eerst de exploitatiesubsidies, vervolgens de budgetsubsidies en tot slot de prijssubsidies.

Bij de invalshoek ‘norm van subsidies’ kwam al naar voren dat een subsidie kan worden gegeven om een exploitatietekort te dekken, de zogeheten exploitatiesubsidie. Een exploitatiesubsidie wordt gegeven om tekorten op te vangen die (zijn) ontstaan in een bepaald tijdvak.<sup>16</sup> Als voorbeeld van een exploitatiesubsidie denk ik aan een hobbyvereniging, die een bijeenkomst wilt organiseren waar kinderen hun hobby’s kunnen uitoefenen. Contributies zullen wellicht niet de gehele kostenpost dekken en behoeft de hobbyvereniging financiële steun. Bij de gemeente kan de hobbyvereniging een subsidie aanvragen om het tekort af te dekken. Zo is het toch mogelijk om voor de kinderen een bijeenkomst te organiseren.

Van een budgetsubsidie is sprake wanneer door de overheid aan een organisatie een bedrag voor een bepaalde periode wordt overgemaakt, waarmee die organisatie taken moet uitvoeren die de organisatie en de overheid zijn overeengekomen.<sup>17</sup> Mocht van het budget nog wat over zijn, dan mag de subsidieontvanger het overschot houden. Eventuele tekorten zijn echter ook voor rekening van de subsidieontvanger.<sup>18</sup> Stel dat de plaatselijke voetbalclub een afspraak maakt met de gemeente om in het kader van sport en beweging het voetbal mogelijk te maken in de gemeente. De club krijgt dan een budget van de gemeente en met dat budget moet de voetbalclub enkele zaken regelen zoals het aanleggen van voetbalvelden, tribunes, het zorgen voor genoeg voetballen etc.

Tot slot zijn er de prijssubsidies. Deze subsidies onderscheiden zich van de bovenstaande subsidies, doordat de ontvangen subsidie afhangt van het aantal van goederen/diensten die worden verricht/verleend aan een derde partij.<sup>19</sup> Een voorbeeld is het toegangskaartje voor een museum dat tegen een verlaagd tarief kan worden verkocht door een subsidie van de overheid. De overheid verschaft nu niet een vast bedrag aan het museum, maar voor elke verkochte toegangskaartje ontvangt het museum een bedrag van de overheid.

## 2.5 Conclusie

Een subsidie houdt in dat een organisatie financiële steun krijgt van een bestuursorgaan. Deze financiële steun kan om verschillende redenen worden gegeven. Een reden voor het geven van financiële steun is om een exploitatietekort van een organisatie te dekken of om een activiteit plaats te laten vinden. De overheid gebruikt de subsidie als een instrument om bepaalde activiteiten te stimuleren voor haar bevolking. Er zijn een aantal soorten subsidies, die kunnen worden onderscheiden met behulp van verschillende invalshoeken. Zo kan er worden gekeken naar de aard van de subsidie, het doel van de subsidie of de manier waarop de hoogte van de subsidie wordt bepaald.

---

<sup>15</sup> Bijvoorbeeld van Hilten in *WFR 1994/115*, van Nieuwenhuizen in *2001/1642*, van Nieuwenhuizen, de Slijter in *WFR 1996/717*, Beelen, Braun, Mobach en van Norden in de *cursus belastingrecht omzetbelasting studenteneditie 2010*, Bijl in *WFR1990/164*.

<sup>16</sup> Beelen, Braun, Mobach, van Norden 2010, p.102.

<sup>17</sup> Beelen, Braun, Mobach, van Norden 2010, p.102.

<sup>18</sup> Van der Heijden 2006, p.24.

<sup>19</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p.195.

## 3. De belastbaarheid in de omzetbelasting

### 3.1 Inleiding

In artikel 1 sub a Wet OB<sup>20</sup> staat het volgende: *‘belasting wordt geheven over leveringen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer bezwarende titel worden verricht’*. In het wetsartikel wordt gesproken over ‘een als zodanige handelende ondernemer’. Ik bespreek in dit hoofdstuk eerst wie een ondernemer is voor de omzetbelasting. Daarbij bespreek ik onder andere de elementen de economische activiteit en het verrichten van een economische activiteit onder bezwarende titel. Vervolgens komt de maatstaf van heffing in beeld en tot slot de verschillende soorten activiteiten, die een ondernemer kan verrichten voor de omzetbelasting.

### 3.2 De ondernemer

Er kan volgens mij geen sprake zijn van een belastbaar feit voor de omzetbelasting, als er niet een ondernemer, als genoemd in artikel 7 lid 1 Wet OB of artikel 9 lid 1 van de Richtlijn<sup>21</sup>, in het spel is. Er wordt namelijk belasting geheven over leveringen en diensten verricht door de ondernemer als genoemd in artikel 1 sub a Wet OB.

In artikel 7 lid 1 Wet OB wordt er gesproken over *‘een ieder, die zelfstandig een bedrijf uitoefent’*. ‘Ieder’ kan zich kwalificeren als ondernemer: een natuurlijk persoon, een rechtspersoon, een fiscale eenheid, een samenwerkingsverband etc.<sup>22</sup> ‘Ieder’ moet eveneens zelfstandig een onderneming te drijven.<sup>23</sup> Dit is vooral bedoeld om werknemers buiten de heffing van de omzetbelasting te houden.<sup>24</sup> Het derde element van de definitie ondernemer in de Wet OB is het uitoefenen van een bedrijf. Hierbij is van belang om duurzaam aan het economische verkeer deel te nemen als ondernemer zijnde.<sup>25</sup> Als voorbeelden van het uitoefenen van een bedrijf denk ik aan de computerzaak die computers verkoopt, de glazenwasser die ramen wast of de monteur van een auto bij de garage.

### 3.3 De economische activiteit

Het element ‘een bedrijf uitoefenen’ is naar mijn idee erg beknopt verwoord in artikel 7 lid 1 Wet OB en om die reden zocht ik ook in de Richtlijn naar de definitie van het begrip ‘ondernemer’. In artikel 9 van de Richtlijn wordt er een wat uitgebreidere definitie van het begrip ‘ondernemer’ gegeven en zie ik ook het begrip economische activiteit terug: *‘Als ‘belastingplichtige’ wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk van het resultaat van die activiteit.’* Ondanks dat de Wet OB een tekstueel gezien andere, meer beknoptere definitie in artikel 7 lid 1

---

<sup>20</sup> Wet op de Omzetbelasting 1968.

<sup>21</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>22</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p.62.

<sup>23</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p.76.

<sup>24</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p.76.

<sup>25</sup> Van Hilten 1994, *WFR* 1994/115.



wet OB geeft, moeten beide definities niet los van elkaar worden gezien. De Wet OB is immers gebaseerd op de Richtlijn.<sup>26</sup> Dat beide definities als gelijken moeten worden gezien kwam aan bod in een arrest van de Hoge Raad.<sup>27</sup> Het ging in dit arrest om een vereniging, dat buitenlanders hielp in Nederland, maar de vereniging vroeg daar geen vergoeding voor. Op grond van de Richtlijn was de vereniging geen ondernemer en de Hoge Raad besloot dat dan ook gold voor het Nederlands recht.<sup>28</sup>

Artikel 9 lid 1 van de Richtlijn geeft aan dat je als ondernemer niet per se naar winst hoeft te streven; het behalen van omzet door middel van het verrichten van economische activiteiten is al voldoende. Op dit vereiste lijkt het HvJ EG wat terug te komen in het SPÖ arrest.<sup>29</sup> Een deel van de politieke partij, Sozialdemokratische Partei Österreichs (hierna: SPÖ), maakt propgaganda voor de SPÖ in verband met de verkiezingen in Oostenrijk. De SPÖ meende ondernemer voor de omzetbelasting te zijn, maar het HvJ EG oordeelde anders. Het HvJ EG stelde namelijk dat het maken van propaganda geen duurzame opbrengsten opleverden en daarom niet kon worden aangemerkt als een economische activiteit. De SPÖ had namelijk alleen geld van de overheid en lidmaatschapsbijdragen als inkomsten, maar de kosten voor het maken van de propaganda lagen vele malen hoger. Bovendien stelde het HvJ EG dat de propaganda slechts bedoeld was om kiezers te winnen en opereerde SPÖ zodoende niet op een markt. Er was volgens het HvJ EG geen sprake van een economische activiteit, waardoor SPÖ geen ondernemer was voor de omzetbelasting.<sup>30</sup>

Er is een aantal vereisten waaraan moet worden voldaan wil een economische activiteit belastbaar zijn voor de omzetbelasting.

Een vereiste is dat de economische activiteit tegen vergoeding wordt verricht. In het Hong Kong arrest oordeelde het HvJ EG dat een organisatie, die uitsluitend prestaties verricht zonder daarvoor een vergoeding te krijgen, geen ondernemer is voor de omzetbelasting.<sup>31</sup> In dit arrest ging het om het Hong Kong Trade Development Council, die activiteiten aan ondernemers in Nederland verrichtte zonder daarvoor een vergoeding te krijgen. De vraag die vervolgens gesteld werd, luidde als volgt: *‘Kan iemand die regelmatig jegens ondernemers uitsluitend prestaties om niet verricht als belastingplichtige worden aangemerkt?’* Het HvJ EG oordeelde van niet; een economische activiteit moet tegen vergoeding worden verricht.<sup>32</sup>

Ook moet een economische activiteit onder bezwarende titel zijn verricht: de vergoeding voor de economische activiteit moet bedongen zijn. Dit werd bevestigd in het Tolsma arrest, waarin een orgeldraaier genaamd Tolsma als belastingplichtige werd aangemerkt door de inspecteur.<sup>33</sup> De heer Tolsma bestreed dit, omdat hij de vergoeding voor het draaien van zijn orgel niet bedongen had. Hij dwong de mensen, die voorbij liepen, niet om een muntje in zijn beker te doen voor het draaien van zijn orgelmuziek. De mensen die hem wel geld gaven voor het draaien voor zijn orgelmuziek deden dat naar eigen goeddunken. Het HvJ EG gaf de

<sup>26</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p.3.

<sup>27</sup> HR 2 juni 1984, nr 22 153, BNB 1984/295.

<sup>28</sup> HR 2 juni 1984, nr 22 153, BNB 1984/295.

<sup>29</sup> HvJ EG 6 oktober 2009, SPÖ, nr. c-267, V-N 2009/52.4.

<sup>30</sup> HvJ EG 6 oktober 2009, SPÖ, nr. c-267, V-N 2009/52.4.

<sup>31</sup> Van Norden 2007, p. 106.

<sup>32</sup> HvJ EG 1 april 1982, Hong Kong Trade Development Council, nr. 89/81 (BNB 1982/311).

<sup>33</sup> HvJ EG 3 maart 1994, Tolsma, nr. C-16/93, (BNB 1994/27).

heer Tolsma gelijk en bevestigde dat de vergoeding voor de prestatie echt bedongen moet zijn. De verplichting tot betalen voor de ontvangende prestatie mag niet ontbreken.<sup>34</sup>

Er dient derhalve een rechtstreeks verband tussen de economische activiteit en de vergoeding voor die economische activiteit aanwezig te zijn. In het Apple & Pear arrest werd dat onderstreept.<sup>35</sup> Het Apple & Pear Development Council (hierna: Apple & Pear) behartigde de algemene belangen van appels- en perentelers, die op hun beurt contributie betaalden voor het lidmaatschap van Apple & Pear. Het HvJ EG oordeelde dat de contributies niet konden worden gezien als vergoeding voor het behartigen van de belangen van de leden, omdat de hele bedrijfstak profijt had van de verrichtingen van Apple & Pear en niet een individuele appel- of peerteler. Het rechtstreeks verband tussen de betaalde contributie en het voordeel wat een individuele teler had bij de prestaties van Apple & Pear achtte het HvJ EG dus niet aanwezig.<sup>36</sup>

Ook in het arrest Commissie/Finland twijfelde de Finse rechter of er wel een rechtstreeks verband aanwezig was tussen de vergoeding en de verrichte activiteit. In het arrest Commissie/ Finland ging het om een regeling betreffende rechtsbijstand gefinancierd door de staat.<sup>37</sup> Iemand, die niet genoeg inkomen had, kon bij een openbaar rechtsbijstandbureau om rechtsbijstand vragen. Op basis van het inkomen en het vermogen van die persoon werd bepaald hoeveel retributie er betaald moest worden. Over het verlenen van rechtsbijstand hoefde de openbare rechtsbijstandbureaus geen omzetbelasting te betalen. De Europese Commissie vond het feit dat de openbare rechtsbijstandbureaus geen omzetbelasting verschuldigd waren concurrentievervalsing ten opzichte van de particuliere raadslieden. Die particuliere raadslieden moesten wel omzetbelasting voldoen over het verlenen van rechtsbijstand. Het HvJ EG was het hier niet mee eens en stelde dat er geen sprake was van een economische activiteit. De retributie, die moest worden betaald, werd niet bepaald aan de hand van de verleende diensten van het openbaar rechtsbijstandbureau, maar aan de hand van het inkomen en vermogen van die rechtsbijstandaanvrager. Er was zodoende geen rechtstreeks verband en kon het verlenen van rechtsbijstand geen economische activiteit zijn.<sup>38</sup>

### 3.4 Niet-economische activiteiten

De situatie kan zich ook voor doen dat een ondernemer zowel economische activiteiten, als niet-economische activiteiten verricht. In de vorige paragraaf kwamen de vereisten voor de economische activiteit aan bod. Een niet-economische activiteit is een activiteit die niet aan de vereisten van de economische activiteiten voldoet. Bijvoorbeeld een activiteit, waarvoor geen vergoeding wordt ontvangen, is geen economische activiteit. In hoeverre is de ondernemer een ondernemer voor de omzetbelasting, wanneer de ondernemer zowel economische als niet-economische activiteiten verricht? In het IJ-veren arrest van de Hoge Raad werd die vraag beantwoord.

Het ging om de gemeente Amsterdam die het openbaar vervoer tegen vergoeding regelde in het kader

---

<sup>34</sup> HvJ EG 3 maart 1994, Tolsma, nr. C-16/93, (BNB 1994/271).

<sup>35</sup> HvJ EG 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, nr. 102/86 (*Jur.* 1988, blz. 1443).

<sup>36</sup> HvJ EG 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, nr. 102/86 (*Jur.* 1988, blz. 1443).

<sup>37</sup> HvJ EG 29 oktober 2009, Commissie/Finland, nr. C-246-08, V-N 2009/58.25.

<sup>38</sup> HvJ EG 29 oktober 2009, Commissie/Finland, nr. C-246-08, V-N 2009/58.25.

van het Gemeentevervoersbedrijf (GVB).<sup>39</sup> De Hoge Raad merkte het GVB aan als ondernemer, maar het GVB verleende ook een aantal veerdiensten over het IJ en rekende voor die verleende diensten geen vergoeding. De veerdiensten over het IJ waren dus niet-economische activiteiten. Was de gemeente nu ondernemer voor het verrichten om niet van die veerdiensten? De Hoge Raad overwoog het volgende: *‘Als prestaties welke in het kader van een onderneming worden verricht zijn aan te merken alle prestaties die worden verricht in het economische verkeer binnen het kader van de organisatie door middel waarvan de onderneming wordt uitgeoefend.’*<sup>40</sup> De veerdiensten over het IJ werden in het kader van het GVB, dat ook vervoersdiensten tegen vergoeding verleende, en in het economische verkeer verricht. De veerdiensten behoorde dus ook tot de activiteiten, waarvoor de gemeente werd aangemerkt als ondernemer.<sup>41</sup>

Wanneer een ondernemer zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, dan kan de ondernemer toch voor beide activiteiten worden aangemerkt als ondernemer. Als de niet-economische activiteiten namelijk in het economische verkeer en in het kader van de onderneming, waarin ook economische activiteiten worden verricht, dan is de ondernemer voor beide activiteiten ondernemer voor de omzetbelasting.<sup>42</sup>

### 3.5 Maatstaf van heffing

Ik sprak in de vorige paragrafen telkens over de vergoeding voor een activiteit. In deze paragraaf ga ik in op wat tot die vergoeding hoort en hoe die vergoeding moet worden gewaardeerd.

Artikel 8 lid 1 Wet OB stelt dat belasting wordt betaald over de vergoeding. Artikel 8 lid 2 Wet OB geeft aan wat onder een vergoeding wordt verstaan: *‘de vergoeding is het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke, ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen...’*. De Richtlijn spreekt over *‘alles wat’* de leverancier of dienstverrichter voor zijn prestaties ontvangt in artikel 73 van de Richtlijn. Zowel de Wet OB, als ook de Richtlijn hanteren in mijn optiek een brede betekenis van het begrip vergoeding gezien de definities.

Een eenvoudig voorbeeld van een vergoeding is het bedrag wat men betaalt in de supermarkt voor een pak melk. Het wordt wat lastiger te bepalen wat de vergoeding voor een economische activiteit is, wanneer de vergoeding uit een geldsom en natura of alleen uit natura bestaat. Een vergoeding in natura zou het verlenen van belastingadvies aan een bakker voor een stuk brood kunnen zijn. Wat is dan de maatstaf van heffing?

Het antwoord staat min of meer in de Richtlijn, gezien de definitie van artikel 73 van de Richtlijn: *‘... ‘alles wat’ een dienstverrichter of een prestatieverlener ontvangt...’*. Naar mijn mening valt dus ook de vergoeding in natura hier onder. Een vergoeding van natura kan zijn dat ik de bakker in ruil voor een stuk brood belastingadvies geef. Wat is de waarde van die vergoeding in natura?

Het is te eenvoudig door te stellen dat die waarde moet worden bepaald aan de hand van de waarde in

<sup>39</sup> HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189.

<sup>40</sup> HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189.

<sup>41</sup> HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189.

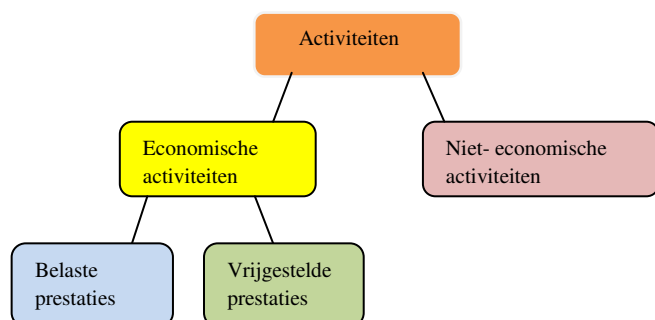
<sup>42</sup> HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189.

het economische verkeer. Immers, de presterende partij en de ontvangende partij kunnen een eigen waarde toekennen aan de prestatie. Ik denk dan voornamelijk aan de situatie waarin ik een prestatie van een ondernemer afneem en als vergoeding belastingadvies geef aan de ondernemer. Voor de presterende partij heeft mijn advies bijvoorbeeld een waarde van €50, - en in het economische verkeer heeft mijn advies een waarde van €35, -, terwijl het verlenen van advies voor mij een waarde van €40, - heeft. Welke waarde heeft nu het verlenen van belastingadvies voor het bepalen van de maatstaf van heffing?

Het HvJ EG geeft in het arrest *Naturally Yours* aan dat de vergoeding in natura de waarde heeft afhankelijk van de waarde die de vergoeding heeft voor de presterende ondernemer.<sup>43</sup> In dit arrest ging het om een groothandel in cosmetica die één van zijn producten voor een zeer lage prijs verkocht onder de voorwaarde dat de afnemer (in casu een beauty consultant) een bijeenkomst organiseerde voor het verkopen van producten van diezelfde groothandel. Daarmee leverde de afnemer een dienst aan de groothandel. Het HvJ EG gaf aan het organiseren van die bijeenkomst om producten van die groothandel te verkopen de volgende waarde: het verschil tussen de normale groothandel prijs en de werkelijk betaalde prijs. Dat was de waarde van de dienst (het organiseren van die bijeenkomst) voor de groothandel.<sup>44</sup>

### 3.6 Belaste prestaties en vrijgestelde prestaties

Een ondernemer kan zoals gezegd economische- en niet-economische activiteiten verrichten. Die economische activiteiten vormen belastbare feiten voor de omzetbelasting, maar niet over elke activiteit moet omzetbelasting worden betaald. Naast de belaste activiteit, waarbij omzetbelasting moet worden betaald over de vergoeding voor de geleverde dienst/goederen, kent de omzetbelasting ook de vrijgestelde prestatie. Deze vrijgestelde prestatie verschilt van de belaste prestatie, doordat de vrijgestelde prestatie wel wordt gezien als een economische activiteit, maar er drukt geen omzetbelasting op die prestatie. Omdat bijvoorbeeld sommige prestaties van ondernemers een zeer maatschappelijk karakter hebben, is het niet wenselijk om over die prestaties omzetbelasting te heffen.<sup>45</sup> Denk bijvoorbeeld aan de zorgverlening van ziekenhuizen aan hun patiënten of aan de lesgeelden voor het wettelijk verplichte basisonderwijs. Het onderstaand plaatje schetst de type activiteiten in de omzetbelasting:



De activiteiten die geen belastbaar feit vormen voor de omzetbelasting, komen in de box van de niet-economische activiteiten terecht. De vrijgestelde activiteiten zijn wel economische activiteiten, maar niet

<sup>43</sup> HvJ EG 23 november 1988, *Naturally Yours*, nr. 230/87.

<sup>44</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p. 190.

<sup>45</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p.238, p.239.

belast met omzetbelasting. De vrijgestelde prestaties zijn onder meer terug vinden in artikel 11 van de Wet OB.

### **3.7 Conclusie**

Artikel 7 lid 1 Wet OB geeft aan dat een ieder, die zelfstandig een bedrijf uitoefent, ondernemer is voor de omzetbelasting. In artikel 9 van de Richtlijn staat een bredere definitie van het begrip 'ondernemer'. Artikel 9 geeft aan dat een ieder, die zelfstandig een economische activiteit verricht en ongeacht het resultaat van het verrichten van die activiteit, ondernemer is voor de omzetbelasting.

Een activiteit kan pas een economische activiteit zijn, wanneer de activiteit tegen vergoeding en onder bezwarende titel wordt verricht. Doordat de activiteit onder bezwarende titel en tegen vergoeding wordt verricht, is er ook een rechtstreeks verband tussen de activiteit en de vergoeding voor die activiteit.

Het is niet ondenkbaar dat een ondernemer zowel economische als niet-economische activiteiten verricht. De ondernemer kan dan voor beide activiteiten aangemerkt worden als ondernemer, wanneer de niet-economische activiteiten in het kader van de onderneming en in het economische verkeer worden verricht.

De vergoeding voor de economische activiteit omvat alles wat de verrichter in ontvangst krijgt van de afnemer van de economische activiteit als genoemd in artikel 8 Wet OB en artikel 73 van de Richtlijn. De waarde die vervolgens moet worden toegekend aan de vergoeding is volgens het HvJ EG de waarde die de tegenprestatie voor de ondernemer, die de economische activiteit verricht, heeft.

Tot slot besprak ik de vrijgestelde prestatie in de omzetbelasting. De vrijgestelde prestatie is weliswaar een economische activiteit, maar over de vrijgestelde prestatie hoeft geen omzetbelasting te worden betaald. Deze vrijgestelde prestaties zijn onder meer terug te vinden in artikel 11 van de Wet OB.

## 4. De belastbaarheid van subsidies in de omzetbelasting

### 4.1 Het verbruikscriterium

De subsidie is een wat merkwaardig fenomeen in de omzetbelasting. Waar er normaal duidelijk een rechtstreeks verband is te zien tussen de activiteit en de vergoeding voor die activiteit, is dat minder duidelijk bij een subsidie. Dat roept meteen de vraag op of een subsidie wel als een vergoeding voor een activiteit kan worden gezien. Denk bijvoorbeeld aan een bedrijf dat een subsidie krijgt van de overheid voor het ontwikkelen van milieuvriendelijke auto's. Is het ontwikkelen van milieuvriendelijke auto's nu werkelijk bedoeld voor de overheid zelf of wellicht voor de maatschappij of voor iemand, die het prettig vindt in een milieuvriendelijke auto te rijden? Uiteindelijk is het naar mijn mening voor de maatschappij bedoeld; het milieu zal erop vooruit gaan en daar is de maatschappij bij gebaat. Dit is natuurlijk anders dan wanneer de overheid bij een bedrijf computers bestelt en voor die computers betaalt. Dan is er een rechtstreeks verband tussen de betaling en de levering van de computers.

Het HvJ EG oordeelde in het arrest Mohr, wanneer een subsidie belastbaar is voor de omzetbelasting.<sup>46</sup> In dit arrest ging het om de landbouwer Jürgen Mohr die een melkboerderij bezat. Voor de melkboeren was het echter een moeilijke tijd na het invoeren van het melkquotum. Hij voelde zich genoodzaakt zijn melkproductie stop te zetten en wilde een nieuw bedrijf beginnen. Om melkboeren wat op weg te helpen bij het starten van een nieuw bedrijf, konden de melkboeren een subsidie voor het stoppen van hun melkproductie aanvragen op grond van een Europese verordening. Jürgen Mohr maakte gebruik van deze mogelijkheid en stopte zijn melkproductie en ontving vervolgens de subsidie.<sup>47</sup> Nu is het voor de hand liggend om te zeggen dat tussen de activiteit van de heer Mohr, het stoppen van de melkproductie door de heer Mohr, en de ontvangen subsidie, een rechtstreeks verband aanwezig was. Immers, voor het stoppen van de melkproductie ontving de heer Mohr de subsidie. Toch was er enige twijfel of de subsidie belastbaar was en vroeg de Duitse rechter zich twee dingen af.<sup>48</sup>

Allereerst was het de vraag of de heer Mohr een dienst verrichtte door het stoppen van zijn melkproductie en vervolgens werd er de vraag gesteld of de vergoeding voor die dienst dan belast moest worden. Om antwoord te geven op deze vragen ging het HvJ EG nader in op het rechtstreeks verband criterium en introduceerde een min of meer nieuw criterium om te onderzoeken of er sprake was van een rechtstreeks verband. In de literatuur noemt men dit het verbruikscriterium.<sup>49</sup>

Wie was nu eigenlijk de afnemer van de prestatie van de heer Mohr? Hoewel de subsidie werd gegeven door de Europese Gemeenschap, was het niet duidelijk wie nu uiteindelijk baat had bij het stoppen van de melk productie. De afnemer van de activiteit, gefinancierd met behulp van de subsidie, was niet identificeerbaar en de prestatie van de heer Mohr, het stoppen van zijn melkproductie, was niet bestemd voor

---

<sup>46</sup> HvJ EG 29 februari 1996, Mohr, nr.C-215/94 (BNB 1997/32).

<sup>47</sup> HvJ EG 29 februari 1996, Mohr, nr.C-215/94 (BNB 1997/32).

<sup>48</sup> HvJ EG 29 februari 1996, Mohr, nr.C-215/94 (BNB 1997/32).

<sup>49</sup> Nieuwenhuizen, van Sligter, 1996.

eigen gebruik voor de subsidiegever, in casu de Europese Gemeenschap. Het HvJ EG haalde dit aan en stelde dat er gehandeld werd in het algemeen belang (de communautaire markt voor melk werd door de Europese verordening bevorderd, doordat het aanbod van melk daalde).<sup>50</sup> Van Nieuwenhuizen en van Sligter haken daar op in door terug te grijpen naar het doel van de omzetbelasting: het belasten van verbruik.<sup>51</sup> Wanneer er geen verbruik is, kan er niet aan heffing van omzetbelasting worden toe gekomen.<sup>52</sup> Het HvJ EG oordeelde zodoende dat de subsidie ontvangen door de heer Mohr niet belastbaar was en bevestigde later de zienswijze van het arrest Mohr in het arrest Landboden Agrardienste.<sup>53</sup>

Landboden Agrardienste kreeg van de Duitse overheid een subsidie om de landbouwproductie van aardappels te verminderen. Evenals in het arrest Mohr was het de vraag of Landboden Agrardienste nu een dienst verrichte door de aardappelproductie te verlagen in ruil voor die subsidie. Het HvJ EG gebruikte dezelfde argumenten als in het arrest Mohr en besliste dat ook in dit geval de afnemer van de prestatie van Landboden Agrardienste, het verminderen van de aardappelproductie, niet identificeerbaar was en dat ook nu geen sprake was van eigen gebruik van de prestatie van Landboden Agrardienste, het verminderen van de aardappelproductie. Daarom was ook deze subsidie van de Duitse overheid niet belast met omzetbelasting.<sup>54</sup>

## 4.2 Toepassing op de soorten subsidies

Aan de hand van het voorgaande beschreven zal ik toe lichten welke subsidie een belastbaar feit vormt voor de omzetbelasting.

Exploitatiesubsidies worden gegeven om exploitatietekorten van een organisatie te dekken zoals benoemd in hoofdstuk twee paragraaf vier. Aan de hand van een voorbeeld zal ik toelichten of deze subsidie belastbaar is. Een groep mensen willen voor het bouwen van een speeltuin een subsidie aanvragen bij de gemeente. De gemeente gaat akkoord en schenkt de buurtvereniging een subsidie. Op basis van het Mohr arrest is deze subsidie niet belastbaar, omdat naar mijn idee niet wordt voldaan aan het verbruiscriterium wat nodig is om aan het rechtstreeks verband vereiste te voldoen. De gemeente neemt namelijk niet de speeltuin in gebruik, maar de kinderen uit de buurt zullen in de speeltuin spelen en er is dus geen sprake van eigen gebruik door de gemeente. In het Mohr arrest was eveneens de Europese Gemeenschap, de subsidie- verschaffer, niet diegene die profijt had bij de activiteit van de heer Mohr, het stoppen van zijn melkproductie. Tevens is er geen identificeerbare afnemer bij het bouwen van een speeltuin, want er komt een hele groep kinderen in die speeltuin spelen. Ook de activiteit van de heer Mohr, het stoppen van zijn melkproductie, kende niet één specifieke afnemer, maar de communautaire melkmarkt had profijt bij het stoppen van zijn melkproductie. De subsidie gegeven door de Europese Gemeenschap diende het algemeen belang en niet het individueel belang. De mensen in de buurt dienen eigenlijk ook het algemeen belang door een speeltuin aan te leggen. De kinderen hebben namelijk dan een veilige plek om te spelen. Een dergelijke exploitatiesubsidie zal in mijn

---

<sup>50</sup> HvJ EG 29 februari 1996, Mohr, nr. C-215/94 (BNB 1997/32).

<sup>51</sup> Nieuwenhuizen en van Sligter, 1996, *WFR 1996/117*.

<sup>52</sup> Nieuwenhuizen en van Sligter, 1996, *WFR 1996/117*.

<sup>53</sup> HvJ EG 18 december 1997, Landboden Agrardienste, nr. C-384/95, V-N 1998/5.

<sup>54</sup> HvJ EG 18 december 1997, Landboden Agrardienste, nr. C-384/95, V-N 1998/5.

optiek doorgaans niet belastbaar zijn.

Bij een budgetsubsidie maken subsidiegever en subsidieontvanger afspraken over de taken die de subsidieontvanger moet uitvoeren met behulp van de subsidie. De budgetsubsidie is niet belastbaar, omdat ook bij de budgetsubsidie niet duidelijk is, wie nu uiteindelijk de afnemer van de door de subsidie gefinancierde activiteiten is. Ook kan er volgens mij geen sprake zijn van eigen gebruik door de subsidiegever. Als voorbeeld neem ik de voetbalclub, die van de gemeente een subsidie ontvangt om in het kader van sport en beweging terrein en spullen ter beschikking te stellen om het voetbal mogelijk te maken. De voetbalclub gaat weliswaar de verplichting aan om het voetbal mogelijk te maken met behulp van de subsidie van de gemeente, maar de gemeente zelf is niet de afnemer van het mogelijk maken van voetbal. De bevolking van die gemeente zal namelijk gebruik maken van de diensten van de voetbalclub. Er wordt dus niet voldaan aan het rechtstreeks verband criterium, omdat er niet wordt voldaan aan het verbruikscriterium. Hierdoor is ook de budgetsubsidie op basis van het arrest Mohr niet belastbaar voor de omzetbelasting.

Bij de prijssubsidie is de verkregen subsidie gekoppeld aan het aantal verrichte prestaties. Een voorbeeld van een prijssubsidie is de gemeente die een sporthal voor elk verkochte sportabonnement een subsidie verschaft, waardoor de prijs voor een sportabonnement wat lager dan normaal is. Hier zie ik een rechtstreeks verband tussen de betaling (de subsidie) en de prestatie van de sporthal (het tegen betaling ter beschikkingstellen van sportfaciliteiten). Anders dan wat in het arrest Mohr aan bod kwam, is er bij een prijssubsidie een identificeerbare afnemer en is de activiteit die door de subsidie wordt gefinancierd, bestemd voor eigen gebruik. Om terug te grijpen naar het voorbeeld van het sportabonnement: ik ben diegene die een sportabonnement aanschaft en ik ben dan ook diegene die gebruikt maakt van de faciliteiten die de sporthal ter beschikking stelt. De ontvangen subsidie is terug te voeren op diegene, in dit geval op mijzelf, die het abonnement aangeschaft heeft.

Artikel 73 van de Richtlijn geeft ook aan dat een dergelijke subsidie belast is: ‘...met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden’. Ook Bijl gaf al aan dat een dergelijke prijssubsidie met omzetbelasting belast is.<sup>55</sup>

Toch deed ze zich een casus voor waarin aan het HvJ EG pre-judiciële vragen werden gesteld: het Office des Produits Wallons arrest<sup>56</sup>. In dit arrest ging het om de vereniging Office des Produits Wallons ASBL (hierna OPW), die zonder winst oogmerk handelt in Waalse land- en tuinbouwproducten en voedingsmiddelen. Het Waalse Gewest gaf jaarlijks een subsidie aan het OPW onder de volgende voorwaarden: het uitgeven van een repertorium, het uitgeven van het tijdschrift Wallonie nouvelle, het opzetten van gedecentraliseerde steunpunten en het deelnemen aan lokale manifestaties. De vraag van de rechtbank te Charleroi was of subsidies die deels exploitatiekosten dekken en uiteindelijk ook de kostprijs van producten en diensten zouden beïnvloeden belast zijn. Het HvJ legde de prijssubsidie uit als volgt: ‘een prijssubsidie heeft enkel betrekking op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter

---

<sup>55</sup> Bijl, 1990, *WFR* 1990/164.

<sup>56</sup> HvJ EG 22 november 2001, Office des Produits Wallons, nr. C- 184/00 (BNB 2002/211).



*worden betaald.*' Van belang is dat er een derde partij die de prestatie afneemt, dit tegen een lagere prijs kan afnemen, omdat de subsidieontvanger door de gegeven subsidie de prijzen wat lager kan houden.<sup>57</sup> Het HvJ EG verwees de zaak terug naar de rechter te Charerloi om te onderzoeken in hoeverre de subsidie invloed had op de prijs.

In het arrest *Keeping Newcastle Warm*<sup>58</sup> bevestigde het HvJ EG haar standpunt dat een prijssubsidie belast is, wanneer de subsidie direct invloed heeft op de prijs van de verrichte activiteit. *Keeping Newcastle Warm Limited* (hierna KNW) diende mensen van advies op het gebied van energiebesparing. KNW ontving van de Energy Action Grants Agency (EAGA) £10 voor elk geleverd advies in het kader van een subsidieregeling. KNW bracht eveneens omzetbelasting in rekening voor haar eigen diensten en wilde de omzetbelasting, die was betaald over de ontvangen subsidie, terug vragen bij de Engelse fiscus. De Engelse fiscus weigerde echter, omdat zij van mening was dat er sprake was van een prijssubsidie. Het HvJ EG gaf eveneens aan dat er sprake was van een prijssubsidie als bedoeld in artikel 73 van de Richtlijn, omdat de subsidie werd gegeven per advies, die KNW leverde aan mensen.<sup>59</sup>

### 4.3 Conclusie

Het HvJ EG introduceerde in het arrest *Mohr* een nieuw criterium om te bepalen of er sprake is van een rechtstreeks verband tussen de subsidie en de activiteit, gefinancierd door de subsidie: het verbruikscriterium. Om te bepalen of het rechtstreeks verband aanwezig is en de subsidie belastbaar is voor de omzetbelasting, moet er sprake zijn eigen gebruik van de met subsidie gefinancierde activiteit en moet de afnemer van de activiteit, gefinancierd door de subsidies, identificeerbaar zijn. Wanneer er geen sprake is van eigen gebruik en de afnemer is niet identificeerbaar, dan wordt de subsidie voor het algemeen belang gegeven en kan niet aan heffing van omzetbelasting toe worden gekomen.

Met behulp van dit verbruikscriterium, stel ik vast dat zowel de exploitatiesubsidie, als de budgetsubsidie niet belastbaar zijn voor de omzetbelasting. Bij beide soorten subsidies is geen sprake van eigen gebruik en is geen sprake van een identificeerbare afnemerr. Zodoende ontbreekt een rechtstreeks verband tussen de verrichte activiteit en de subsidie. De door de exploitatie- of budgetsubsidie gefinancierde activiteit moet dan worden gezien als een niet-economische activiteit, omdat er niet wordt voldaan aan de criteria van de economische activiteit.

De prijssubsidies zijn wel met omzetbelasting belast. Bij een prijssubsidie is er namelijk wel sprake van een identificeerbare afnemer en eigen gebruik en is er een rechtstreeks verband aanwezig tussen de subsidie en de verrichte activiteit. Artikel 73 van de Richtlijn benoemt ook nog specifiek dat subsidies, die verband houden met de prijs van een activiteit, belast zijn voor de omzetbelasting. De door de prijssubsidie gefinancierde activiteit is wel een economische activiteit.

---

<sup>57</sup> HvJ EG 22 november 2001, *Office des Produits Wallons*, nr. C- 184/00 (BNB 2002/211).

<sup>58</sup> HvJ EG 13 juni 2002, *Keeping Newcastle Warm*, nr. C-353/00 (V-N 2002/33.24).

<sup>59</sup> HvJ EG 13 juni 2002, *Keeping Newcastle Warm*, nr. C-353/00 (V-N 2002/33.24).

## 5. Het recht op aftrek van voorbelasting

### 5.1 Inleiding

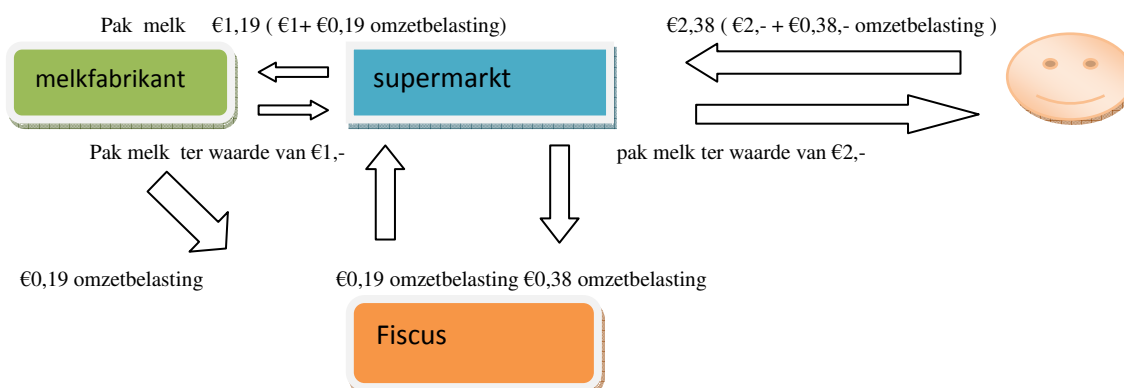
Een belangrijk onderwerp voor de ondernemer in de omzetbelasting is het recht op aftrek van voorbelasting. In dit hoofdstuk komt dat recht op aftrek van voorbelasting aan bod. De volgende vragen zullen behandeld worden: wat is recht op aftrek van voorbelasting? Voor wie geldt het recht op aftrek van voorbelasting? Wat zijn de vereisten voor het recht op aftrek van voorbelasting? Voor welke activiteiten heeft de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting? Hoe berekent men het recht op aftrek van voorbelasting?

### 5.2 Het recht op aftrek van voorbelasting

Niet alleen consumenten nemen prestaties af van ondernemers, maar ook ondernemers kunnen van elkaar prestaties afnemen. Als dan over elke transactie omzetbelasting moet worden betaald dan betaalt de consument uiteindelijk belasting over belasting. Laat ik dit illustreren met het volgende voorbeeld.

De boer die er voor zorgt dat de koeien melk geven, levert de melk aan de fabrikant. Dit is een belaste prestatie van de boer aan de fabrikant en over die levering zal omzetbelasting moeten worden voldaan. De fabrikant verwerkt de melk verder en verkoopt het aan de supermarkt. Doordat de fabrikant naast de gebruikelijke kosten ook de omzetbelasting moet voldoen, zal de melk duurder zijn om enigszins winst te behalen. De supermarkt ontvangt het pak melk en legt het in de schappen voor de consument. De supermarkt zal eveneens een hogere prijs in rekening brengen om dezelfde reden als de fabrikant. De consument betaalt uiteindelijk een veel hogere prijs door de cumulatie van omzetbelasting. Om er nu voor te zorgen dat een dergelijke cumulatie niet voorkomt, is in de Richtlijn en Wet OB een bepaling opgenomen voor de aftrek van voorbelasting voor ondernemers. Deze bepaling, te vinden in artikel 15 Wet OB en artikel 167 van de Richtlijn, houdt in dat ondernemers de omzetbelasting, die drukt op de kosten, die worden gemaakt voor het verrichten van belaste economische activiteiten, in aftrek mogen brengen.

Een eenvoudige weergave van hoe het systeem werkt:



In dit plaatje heb ik voor het gemak slechts de schakel tussen de melkfabrikant en de supermarkt genomen. De melkfabrikant brengt €0,19 (19% van €1, -) aan omzetbelasting in rekening voor de supermarkt en draagt dat af bij de fiscus. De supermarkt brengt €0,38 (19% van €2, -) aan omzetbelasting in rekening voor de consument. Tevens mag de supermarkt de omzetbelasting ter waarde van €0,19 (door de melkfabrikant in rekening gebracht) in aftrek brengen van zijn te betalen omzetbelasting door zijn recht op aftrek van voorbelasting.<sup>60</sup>

### **5.3 De vereisten voor het recht op aftrek van voorbelasting**

In artikel 15 wet OB is het recht op aftrek van voorbelasting terug te vinden. Er zijn vier vereisten, waar aan moet worden voldaan wil de ondernemer de omzetbelasting in aftrek brengen. Het eerste vereiste is dat de belasting aan de ondernemer in rekening is gebracht. Het tweede vereiste is dat de belasting moet terug te voeren zijn op prestaties die aan de ondernemer zijn verricht. Het laatste vereiste, genoemd in artikel 15 lid 1 sub a Wet OB, is dat de factuur, waarop de belasting staat vermeld, op de juiste wijze moet zijn opgemaakt. Er zijn een aantal formele vereisten waar aan een factuur moet voldoen. Deze staan in in artikel 35a Wet OB. Een aantal voorbeelden van die formele vereisten zijn de datum van de uitreiking van de factuur, de naam en het adres van de presterende ondernemer en zijn afnemer, de vergoeding. Het vierde en tevens laatste vereiste is dat recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor zover de goederen en diensten door de ondernemer voor belaste handelingen worden gebruikt als genoemd in artikel 15 lid 1 slotzin.

### **5.4 Het recht op aftrek van voorbelasting voor de belaste- en vrijgestelde prestaties**

In deze paragraaf behandel ik het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer die uitsluitend belaste prestaties verricht, voor de ondernemer, die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht en voor de ondernemer die zowel belaste- als vrijgestelde prestaties verricht.

De ondernemer, die uitsluitend belaste prestaties verricht, kan alle omzetbelasting, die drukt op zijn kosten, in aftrek brengen. In artikel 11 lid 1 sub a van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 staat deze regel. De omzetbelasting die drukt op de kosten, die toerekenbaar zijn aan de belaste subsidie (zoals de prijssubsidie) gefinancierde activiteiten, kan de ondernemer in aftrek brengen. Een sporthal, die van de gemeente een subsidie ontvangt voor elk verkochte fitnessabonnement, moet omzetbelasting voldoen over die subsidie (prijssubsidie). Stel nu dat de sporthal fitnessapparaten had aangeschaft en dat het kosten maakt om de fitnesszaal te onderhouden. De omzetbelasting die drukt op de fitness apparaten en op de kosten om de fitnesszaal te onderhouden kan dan in aftrek worden gebracht.

De ondernemer, die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht als genoemd in onder meer artikel 11 Wet OB, heeft in principe geen recht op aftrek van voorbelasting volgens artikel 11 lid 1 sub b van de

---

<sup>60</sup> Dit is een zeer simpele weergave van hoe het systeem werkt en de getallen die ik koos representeren niet de werkelijke kosten voor een pak melk. Tevens is het btw tarief voor het pak melk (19%) ook niet aan de realiteit ontleend.

Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.<sup>61</sup>

Een ondernemer kan ook zowel belaste, als vrijgestelde prestaties verrichten. Wanneer dit het geval is, heeft de ondernemer pro-rata recht op aftrek van voorbelasting.<sup>62</sup> De aftrek van voorbelasting dient dan te worden gesplitst in twee delen: het deel waar recht op aftrek van voorbelasting voor bestaat en het deel waar geen recht op aftrek van voorbelasting voor bestaat. In artikel 15 lid 6 van de Wet OB wordt de bevoegdheid aan de minister gegeven om te bepalen hoe die deling moet worden gemaakt. In artikel 11 lid 1 sub c van de Uitvoering beschikking Omzetbelasting 1968 staat de regel voor het berekenen van het pro-rata recht op aftrek van voorbelasting. Er dient te worden uitgegaan van de omzet en aan de hand van de totale omzet moet de deling worden gemaakt. De volgende formule hoort bij het pro-rata recht op aftrek van voorbelasting:

*Belaste prestaties / ( belaste prestaties + vrijgestelde prestaties ) \* 100%.*

*Een voorbeeld*

Een verzekeringsbedrijf koopt computers in en gebruikt ze voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties. Stel dat de belaste activiteiten een omzet van €75 000 genereren en de vrijgestelde activiteiten een omzet van €150 000 genereren. De totale omzet bedraagt dan €225 000. Het verzekeringsbedrijf mag dan volgens de formule het volgende percentage van omzetbelasting in aftrek brengen:

$€75\ 000 / (€75\ 000 + €150\ 000) * 100\% = 33,33\ %$

Wat tevens van belang is voor de ondernemer, wanneer hij zijn recht op aftrek van voorbelasting wil bepalen, is het verschil tussen directe kosten en algemene kosten.

De directe kosten zijn specifiek toe te rekenen aan een bepaalde activiteit van de ondernemer. Wanneer die activiteit een belaste economische activiteit is, dan kan de ondernemer de omzetbelasting, die drukt op de kosten, volledig in aftrek brengen.<sup>63</sup> Als die economische activiteit vrijgesteld is van omzetbelasting, dan kan de ondernemer de omzetbelasting, die drukt op de kosten gemaakte voor die vrijgestelde economische activiteit, in principe niet in aftrek brengen op grond van artikel 11 lid 1 sub b van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968.<sup>64</sup>

De algemene kosten zijn toe te rekenen aan de gehele bedrijfsvoering van de ondernemer.<sup>65</sup> Deze kosten zijn niet toe te rekenen aan een bepaalde activiteit, verricht door de ondernemer. Algemene kosten

---

<sup>61</sup> Er bestaan uitzonderingen voor vrijgestelde prestaties, waar toch recht op aftrek voor bestaat. Een voorbeeld van die uitzondering is dat de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting heeft voor financiële prestaties verricht aan non-EU afnemers (artikel 15 lid 2 sub c Wet OB).

<sup>62</sup> Van Hilten, van Kesteren 2010, p. 359. Gabriël, van Kesteren 2010, *NFR 2010/2415*.

<sup>63</sup> Van Kesteren 2008, *WFR 2008/318*.

<sup>64</sup> Er bestaan uitzonderingen voor vrijgestelde prestaties, waar toch recht op aftrek voor bestaat. Een voorbeeld van die uitzondering is dat de ondernemer recht op aftrek van voorbelasting heeft voor financiële activiteiten, die worden verricht aan non-EU afnemers (artikel 15 lid 2 sub c Wet OB).

<sup>65</sup> Van Kesteren 2008, *WFR 2008/318*.

kunnen zowel betrekking hebben op de belaste economische activiteiten, maar ook op de vrijgestelde economische activiteiten. Voor deze kosten bestaat het pro-rata recht op aftrek van voorbelasting.<sup>66</sup>

## **5.5 Het recht op aftrek van voorbelasting voor de economische- en niet-economische activiteiten**

In de vorige paragraaf behandelde ik het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer, die uitsluitend belaste prestaties of uitsluitend vrijgestelde prestaties of zowel belaste- als vrijgestelde prestaties verricht. De belaste- en vrijgestelde prestaties zijn beide economische activiteiten, als benoemd in hoofdstuk drie paragraaf zes. In deze paragraaf ga ik in op het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer, die uitsluitend een niet-economische activiteit verricht of zowel een economische- als niet-economische activiteit verricht.

### ***5.5.1 Het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer die uitsluitend niet-economische activiteiten verricht***

Voor de ondernemer, die uitsluitend niet-economische activiteiten verricht, geldt geen recht op aftrek van voorbelasting. In hoofdstuk drie paragraaf drie concludeerde ik al dat er slechts sprake kan zijn van een ondernemer voor de omzetbelasting, als die ondernemer economische activiteiten verricht. Als de ondernemer niet-economische activiteiten verricht, dan kan de ondernemer niet als ondernemer worden aangemerkt voor de omzetbelasting en heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting.

### ***5.5.2 Het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht***

Interessanter wordt het als een ondernemer zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten verricht. Eerder kwam al aan bod dat de ondernemer, die zowel belaste als vrijgestelde economische activiteiten verricht, zijn recht op aftrek van voorbelasting moest berekenen aan de hand van een deling tussen belaste prestaties en vrijgestelde prestaties: het pro-rata recht op aftrek van voorbelasting. Ook de ondernemer, die zowel economische als niet-economische activiteiten verricht, moet een deling maken tussen zijn verrichte activiteiten. De deling moet dan worden gemaakt tussen economische en niet-economische activiteiten: het pro-rata recht op aftrek van voorbelasting.<sup>67</sup> Hoe moet vervolgens het recht op aftrek van voorbelasting worden berekend?

In het *Securenta* arrest ging het om een ondernemer, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* (hierna: *Securenta*), die zich niet alleen bezig hield met de aankoop en verkoop, maar ook met het beheer van onroerende zaken, effecten, deelnemingen en beleggingen.<sup>68</sup> Door dit te bewerkstelligen gaf *Securenta* aandelen en stille deelnemingen uit. De Duitse rechter vroeg zich af hoe nu eigenlijk het recht op aftrek van voorbelasting moest worden bepaald, wanneer een ondernemer zowel economische- als niet-economische activiteiten verricht. Het HvJ EG besliste eerst dat wanneer een belastingplichtige naast economische activiteiten ook niet-economische activiteiten verricht, de omzetbelasting alleen aftrekbaar is als de kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteiten

<sup>66</sup> Van Kesteren 2008, *WFR2008/318*.

<sup>67</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTFR 2010/2415*.

<sup>68</sup> HvJ EG 13 maart 2008, *Securenta*, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

van de belastingplichtige. Aan Securenta werd geen volledig aftrek van voorbelasting toegekend, omdat de kosten juist niet konden worden toegerekend aan economische activiteiten. Wat betreft de verdeelsleutel om het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen voor de ondernemer, die zowel economische- als niet-economische activiteiten verricht, gaf het HvJ EG aan dat de lidstaten vrij zijn om een eigen verdeelsleutel voor het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting te gebruiken, zolang de gemaakte kosten voor de economische en niet-economische activiteiten objectief worden weergegeven.<sup>69</sup>

Het VNLTO arrest ging eveneens over een ondernemer die economische- en niet-economische activiteiten verricht.<sup>70</sup> De Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (hierna: VNLTO) zet zich in voor de belangen van de agrarische sector in de provincies ten noorden van Nederland en verricht daarnaast ook activiteiten die een belastbaar feit voor de omzetbelasting vormen. De VNLTO wilde volledig recht op aftrek van voorbelasting, maar na prejudiciële vragen van de Hoge Raad was recht op volledig aftrek van voorbelasting uitgesloten. Het HvJ EG oordeelde eerder in het Securenta arrest dat volledig aftrek van voorbelasting is uitgesloten als de gemaakte kosten toe te rekenen zijn aan de niet-economische activiteiten. De VNLTO wilde volledig recht op aftrek van omzetbelasting, terwijl de gekochte goederen en diensten werden gebruikt voor het behartigen van de belangen van de agrarische sector, wat geen economische activiteit is. Het HvJ EG stelde dat recht op aftrek van voorbelasting uitgesloten was.

Het pre pro-rata recht op aftrek kent dus eigenlijk nog niet een vaste methode om het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen, zoals die er wel is bij het berekenen van het pro-rata recht op aftrek van voorbelasting. Het HvJ EG geeft namelijk geen regels in het Securenta arrest om het pre pro-rata recht op aftrek van voorbelasting te berekenen.<sup>71</sup> In beiden arresten wordt slechts aangegeven dat de omzetbelasting, die drukt op de kosten die direct toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten, niet in aftrek kan worden gebracht.

Wel is het duidelijk dat er onderscheid moet worden gemaakt naar economische- en niet-economische activiteiten. Er zijn vervolgens meerdere manieren om het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen. Een ondernemer zou bijvoorbeeld kunnen kiezen, analoog aan de pro-rata methode, voor een berekening naar rato van omzetverhoudingen. De formule om het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen zou dan als volgt luiden:

$$\text{Economische activiteiten} / (\text{economische activiteiten} + \text{niet-economische activiteiten}) * 100\%^{72}$$

Van Kesteren en Gabriël merken op dat een deling naar rato van omzet niet geheel eerlijk zou zijn.<sup>73</sup> Zij halen het voorbeeld aan van een liefdadigheidsinstelling, van wie de omzet voor 50% bestaat uit subsidies (die worden gekwalificeerd als niet- economische activiteiten) bestaat. Het recht op aftrek van voorbelasting wordt dan drastisch verlaagd, terwijl onbelastbare subsidies eigenlijk niet tot de omzet moet worden gerekend gezien

<sup>69</sup> HvJ EG 13 maart 2008, Securenta, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

<sup>70</sup> HvJ EG 12 februari 2009, VNLTO, nr. C-515/07, V-N 2009/9.27.

<sup>71</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTFR 2010/2415*.

<sup>72</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTFR 2010/2415*

<sup>73</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTFR 2010/2415*.

de subsidies niet een vergoeding vormen.

Een ander probleem wat van Kesteren en Gabriël aanhalen is dat prestaties om niet eveneens niet-economische activiteiten zijn. Doordat die prestaties om niet geen omzet genereren worden de prestaties om niet in een formule, die gebaseerd is op de omzet, niet meegenomen. Het gratis weggeven van goederen of gratis diensten verlenen levert niets op.<sup>74</sup> Van Kesteren en Gabriël pleiten dan ook voor een deling naar het werkelijk gebruik.

In plaats van dat er nu wordt gekeken naar de omzet van de ondernemer, wordt het gebruik van de aangekochte goederen en diensten gemeten en aan de hand daarvan wordt het recht op aftrek van voorbelasting bepaald.<sup>75</sup> Het grote voordeel van een deling naar het werkelijk gebruik is dat het werkelijk gebruik op een nauwkeurige en objectieve manier de feiten weergeeft. Daar tegenover staat dat het voor een ondernemer enorm veel registratie met zich mee brengt, wanneer de ondernemer voor elk goed moet registreren wat voor activiteiten ermee worden verricht. Een vaststelling aan de hand van het werkelijk gebruik is ook niet uitgesloten door het HvJ EG. In het *Securenta* arrest gaf het HvJ EG al aan dat lidstaten de mogelijkheid hadden om een alternatieve methode te gebruiken om het recht op aftrek van voorbelasting te berekenen.<sup>76</sup> Spanje wilde al eerder van deze mogelijkheid gebruik maken en voerde een regel in die het recht op aftrek van voorbelasting ten aanzien van met subsidie gefinancierde goederen of diensten beperkte. Het HvJ EG oordeelde dat Spanje deze regel moest opheffen, omdat die regel niet de fiscale neutraliteit waarborgde. Het moet namelijk niets uit maken voor het recht op aftrek van voorbelasting met welke inkomsten goederen en diensten worden gekocht.<sup>77</sup>

*Een voorbeeld van een berekening van het recht op aftrek van voorbelasting aan de hand van het werkelijk gebruik*

Stel een ondernemer heeft een omzet dat voor 75% wordt gegenereerd door economische activiteiten en 25% door niet-economische activiteiten. De totale omzet bedraagt €1000,-. Volgens de formule heeft de ondernemer dan voor 75% recht op aftrek van voorbelasting:

*Economische activiteiten / ( economische activiteiten + niet-economische activiteiten ) \* 100%*

$€750/€1000 * 100\% = 75\%$

Na enige controle blijkt echter dat de verhoudingen anders liggen. Volgens het werkelijk gebruik heeft de ondernemer een kostenpost €600, -, die toerekenbaar zijn aan economische activiteiten. Tevens maakte de ondernemer kosten ter waarde van €400, -, die toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten. Qua verhoudingen heeft de ondernemer nu voor 60% recht op aftrek van voorbelasting.

---

<sup>74</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTFR 2010/2415*.

<sup>75</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTFR 2010/2415*.

<sup>76</sup> HvJ EG 13 maart 2008, *Securenta*, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20.

<sup>77</sup> HvJ EG 6 oktober 2005, *Commissie/Spanje*, nr. C-204/03, V-N 51.21.

$(\text{€}600/(\text{€}600+\text{€}400))*100\%= 60\%$ .

## 5.6 Het recht op aftrek van voorbelasting betreft de onbelastbare subsidie

Ik haalde al eerder aan dat de ondernemer, die uitsluitend niet-economische activiteiten verricht, geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Wanneer een ondernemer bijvoorbeeld slechts een exploitatiesubsidie ontvangt en met behulp van die exploitatiesubsidie een activiteit verricht, dan is die activiteit een niet-economische activiteit. Die ondernemer heeft dan geen recht op aftrek van voorbelasting.

Stel nu dat diezelfde ondernemer niet alleen een exploitatiesubsidie, maar ook vergoedingen voor andere verrichtte activiteiten ontvangt. Dan verricht de ondernemer zowel economische- als niet-economische activiteiten. Zijn recht op aftrek van voorbelasting moet dan worden berekend aan de hand van de pre pro-rata methode voor de algemene kosten. Op 15 juni dit jaar bevestigde het Hof te 's-Hertogenbosch dit en corrigeerde zodoende de aftrek van voorbelasting voor de belanghebbende.<sup>78</sup>

Het ging in deze zaak om het regionaal opleidingscentrum (hierna: ROC). Het Roc geeft naast middebaalberoepsonderwijs ook volwassenonderwijs in schoolgebouwen, waar ook kantines worden geëxploiteerd. Voor het verstrekken van middelbaarberoepsonderwijs ontvangt het ROC een subsidie van de overheid. Het verstrekken van middelbaarberoepsonderwijs dient volgens het Hof 's- Hertogenbosch (hierna het Hof ) aangemerkt te worden als een niet-economische activiteit, omdat de subsidie onbelastbaar is. Er is geen sprake van eigen gebruik door de overheid en de afnemer van het onderwijs is niet identificeerbaar, waardoor er niet wordt voldaan aan het verbruikscriterium. Het Hof gebruikt dus het verbruikscriterium dat het HvJ EG in het arrest Mohr gaf om het rechtstreeks verband tussen de ontvangen subsidie en het verleende onderwijs vast te stellen. Het ROC maakt kosten voor onder andere het onderhouden van de schoolgebouwen, beveiliging, de verwarming etc. Deze kosten zijn aan te merken als algemene kosten aangezien ze niet specifiek zijn terug te voeren op een activiteit, maar op de gehele bedrijfsuitvoering. De belanghebbende, het ROC, wil aftrek van voorbelasting op basis van de pro-rata methode, omdat zij meent alleen economische activiteiten te verrichten. De met die subsidie gefinancierde activiteiten, in casu het verrichten van middelbaarberoeps onderwijs, zijn volgens het Hof niet-economische activiteiten. Het Hof gaf zodoende aan dat de aftrek van voorbelasting op een pre pro-rata basis moest worden berekend, omdat het ROC zowel economische- als niet-economische activiteiten verricht.<sup>79</sup>

De pre pro-rata methode heeft zoals gezegd geen vaste manier om het recht op aftrek van voorbelasting vast te stellen. Ondernemers kunnen analoog aan de pro-rata methode uitgaan van de omzetverhoudingen, maar kunnen ook hun recht op aftrek van voorbelasting bepalen aan de hand van het werkelijk gebruik (aanbevolen door Gabriël en Van Kesteren). Een combinatie van beide methoden is echter niet mogelijk, zo bleek uit het Varzim Sol arrest.<sup>80</sup>

Varzim Sol runde een casino en was de verplichting aangegaan culturele activiteiten te organiseren.

<sup>78</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, LJN BU 1929.

<sup>79</sup> HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, LJN BU 1929.

<sup>80</sup> HvJ 16 februari 2012, Varzim Sol, nr. C-25/11, V-N 2012/15.5).



Naast het verrichten van kansspelen (waarvoor een vrijstelling bestaat in de omzetbelasting), hield Varzim Sol zich bezig met belaste restauratie- en animatiewerkzaamheden en werkzaamheden op het gebied van administratie en financiën. Voor die laatste prestaties had Varzim Sol een deel recht op aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek van voorbelasting werd berekend volgens het werkelijk gebruik. Hoewel Varzim Sol een deel van de inkomsten van de kansspelen moest betalen aan de Portugese Staat, mocht het de kosten die nodig waren voor het organiseren van de culturele activiteiten in aftrek brengen. Dit werd gezien als een exploitatiesubsidie. Nu is het volgens artikel 174 onderdeel b van de Richtlijn voor de lidstaten toegestaan om subsidies die niet rechtstreeks verband hielden met de prijs in de noemer van de pro-rata breuk op te nemen. Hierdoor wordt het recht op aftrek van voorbelasting aanzienlijk beperkt, omdat de noemer toeneemt. Echter, Varzim Sol berekende zijn recht op aftrek van voorbelasting aan de hand van het werkelijk gebruik en niet aan de hand van de pro-rata methode. Het HvJ EG stelde dat dus niet van de mogelijkheid genoemd in artikel 174 van de Richtlijn door Portugal gebruik kon worden gemaakt, als het recht op aftrek van voorbelasting niet aan de hand van de pro-rata methode berekend wordt.<sup>81</sup>

## 5.7 Conclusie

Het recht op aftrek van voorbelasting is een bepaling om te zorgen dat ondernemers geen hinder ondervinden van de omzetbelasting die drukt op de gemaakte kosten. Er zijn vier vereisten waaraan moet worden voldaan, wil een ondernemer omzetbelasting in aftrek kunnen brengen: de omzetbelasting moet aan de ondernemer in rekening zijn gebracht, aan de ondernemer moet er zijn gepresteerd, de omzetbelasting dient op een factuur aan de ondernemer te worden uitgereikt en er bestaat slechts recht op aftrek van voorbelasting voor de belaste handelingen, die een ondernemer verricht

De ondernemer die uitsluitend belaste prestaties verricht kan alle omzetbelasting in aftrek brengen. De ondernemer die uitsluitend vrijgestelde prestaties verricht kan in principe geen omzetbelasting in aftrek brengen. De ondernemer die zowel belaste- als vrijgestelde prestaties verricht, heeft een pro-rata recht op aftrek van voorbelasting. Het is overigens van belang een onderscheid te maken naar directe kosten en algemene kosten. Directe kosten zijn toe te rekenen aan een specifieke activiteit van de ondernemer. Betreft het een belaste prestatie, dan heeft de ondernemer volledig recht op aftrek van voorbelasting. Betreft het een vrijgestelde prestatie, dan heeft de ondernemer in principe geen recht op aftrek van voorbelasting. De algemene kosten hebben betrekking op de gehele bedrijfsvoering. Voor deze kosten heeft de ondernemer een pro-rata recht op aftrek van voorbelasting, als de ondernemer zowel belaste- als vrijgestelde prestaties verricht.

De ondernemer die uitsluitend niet-economische activiteiten verricht, is geen ondernemer voor de omzetbelasting en heeft dus geen recht op aftrek van voorbelasting.

De ondernemer die zowel economische- als niet-economische activiteiten verricht, heeft een pro-rata recht op aftrek van voorbelasting voor de algemene kosten. Wanneer de kosten echter direct zijn toe te rekenen aan niet-economische activiteiten, heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Ondernemers kunnen hun pro-rata recht op aftrek van voorbelasting bepalen aan de hand van een deling

---

<sup>81</sup> HvJ 16 februari 2012, Varzim Sol, nr. C-25/11, V-N 2012/15.5.

naar bijvoorbeeld de omzetverhouding of aan de hand van het werkelijk gebruik. Er is dus een keuze mogelijkheid om het pre pro-rata recht op aftrek van voorbelasting te berekenen.

Wanneer een ondernemer een subsidie ontvangt en de subsidie is belast (zoals een prijssubsidie), dan kan de ondernemer de op de kosten drukkende omzetbelasting in aftrek brengen. Als de subsidie niet belastbaar is (zoals een exploitatiesubsidie), dan moet de activiteit, die wordt verricht met behulp van die subsidie, worden gezien als een niet-economische activiteit. Als de ondernemer alleen een onbelastbare subsidie ontvangt en zodoende alleen niet-economische activiteiten verricht, dan heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Als de ondernemer naast de onbelastbare subsidie, ook nog vergoedingen voor andere activiteiten ontvangt, dan verricht de ondernemer zowel economische- als niet-economische activiteiten. De ondernemer heeft dan een pre pro-rata recht op aftrek van voorbelasting voor de algemene kosten.

## 6. Conclusie

In mijn conclusie zal ik antwoord geven op mijn onderzoeksvraag, maar eerst zet ik nog even kort uiteen wat mijn bevindingen zijn betreft de subsidie en de omzetbelasting.

Een subsidie is een financiële steun van een bestuursorgaan voor een organisatie. De overheid verleent subsidies om bepaalde activiteiten te stimuleren om bijvoorbeeld de bevolking profijt te laten hebben van die activiteiten. Er zijn veel verschillende soorten subsidies, maar in mijn thesis heb ik onderscheid gemaakt naar drie categorieën: de prijssubsidie, de exploitatiesubsidie en de budgetsubsidie.

Vervolgens ging ik in op de basis van de omzetbelasting: de belastbaarheid in de omzetbelasting. Om als ondernemer aangemerkt te worden in de omzetbelasting moet de ondernemer voldoen aan de vereisten van artikel 7 lid 1 Wet OB. Die vereisten zijn dat de ondernemer een ieder is en zelfstandig een bedrijf uitoefent. Het uitoefenen van een bedrijf houdt naar mijn mening kort gezegd in dat de ondernemer duurzaam economische activiteiten moet verrichten gelet op de definitie ‘ondernemer’ in artikel 9 van de Richtlijn.

Om te bepalen of een subsidie belastbaar is, introduceerde het HvJ EG in het arrest Mohr een nieuw criterium om het rechtstreeks verband tussen de subsidie en de activiteit, verricht met behulp van die subsidie, vast te stellen: het verbruiskriterium. De afnemer van de prestatie, verricht door de subsidieontvanger, moet identificeerbaar zijn en moet diezelfde prestatie voor eigen gebruik bestemmen. Als aan beide voorwaarden is voldaan, dan is de subsidie belast en verricht de subsidieontvanger een economische activiteit. Als er niet aan beide voorwaarden is voldaan, dan is de subsidie niet belastbaar en verricht de subsidieontvanger een niet-economische activiteit. Vervolgens komt het recht op aftrek van voorbelasting in beeld en daar gaat tevens mijn onderzoeksvraag over:

*‘Wat is de invloed van subsidies op de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting?’*

Naar mijn mening heeft een belaste subsidie, bijvoorbeeld de prijssubsidie, geen invloed op de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting voor de ondernemer. De ondernemer kan namelijk de omzetbelasting, die drukt op de gemaakte kosten, volledig in aftrek brengen.

Een onbelastbare subsidie heeft echter wel invloed op de berekening van het recht op aftrek van voorbelasting, omdat de onbelastbare subsidie moet worden gezien als een niet-economische activiteit. Er zijn in mijn optiek dan twee gevallen te onderscheiden.

Het eerste geval is dat de ondernemer uitsluitend niet-economische activiteiten verricht. De ondernemer is dan geen ondernemer voor de omzetbelasting en het recht op aftrek van voorbelasting is dan uitgesloten voor zover de kosten direct zijn toe te rekenen zijn aan de niet-economische activiteit.

Het tweede geval is dat de ondernemer zowel economische- als niet-economische activiteiten verricht. Als kosten dan direct zijn toe te rekenen aan de niet-economische activiteiten, dan is het recht op aftrek van voorbelasting uitgesloten naar het oordeel van het HvJ EG in het *Securenta* arrest en het *VNLTO* arrest. Als de kosten kunnen worden toegerekend aan de gehele bedrijfsvoering, dan heeft de ondernemer wel recht op

af trek van voorbelasting: het pre pro-rata recht op af trek van voorbelasting. Evenals bij het pro-rata recht op af trek van voorbelasting, moet de ondernemer een deling maken. Bij het pre pro-rata recht op af trek van voorbelasting moet die deling echter worden gemaakt tussen economische- en niet-economische activiteiten. Het is vervolgens niet duidelijk hoe het recht op af trek van voorbelasting moet worden berekend. De berekening kan geschieden aan de hand van bijvoorbeeld de omzetverhoudingen of aan de hand het werkelijk gebruik. Het HvJ EG heeft zich daar over (nog) niet uitgelaten.

Ik ben het met Gabriël en van Kesteren eens dat die pre pro-rata recht op af trek van voorbelasting moet worden berekend aan de hand van het werkelijk gebruik en niet op basis van de omzetverhoudingen. Het werkelijk gebruik geeft namelijk een nauwkeuriger en objectiever beeld van de gemaakte kosten weer.

Tevens doen, in mijn ogen terecht, Gabriël en van Kesteren een oproep aan het HvJ EG om met duidelijke regels over de pre pro-rata berekening te komen.<sup>82</sup> Op dit moment is er een keuze voor de manier, waarop het pre pro-rata recht op af trek van voorbelasting berekend wordt. Duidelijke regels genieten echter in mijn optiek voorkeur, opdat de ondernemer, de inspecteur, de lidstaten, weten welke regels voor welke methode gelden. Nu zou een inspecteur bijvoorbeeld het pre pro-rata recht op af trek van voorbelasting van de ondernemer kunnen corrigeren, omdat naar zijn mening de ondernemer niet uit moest gaan van de omzetverhoudingen, maar van het werkelijk gebruik. Dit zou tot een discussie kunnen leiden tussen de ondernemer en inspecteur, wat weer tijd kost voor de ondernemer en de inspecteur.

---

<sup>82</sup> Gabriël, van Kesteren 2010, *NTRF* 2010/2415.

## 7. Literatuurlijst

### **Beelen 2010**

S.T.M Beelen, *Aftrek van voorbelasting als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer: Kluwer 2009.

### **Beelen, Braun, Mobach, van Norden 2010**

S.T.M. Beelen, K.M Braun, O.L. Mobach, G.J. van Norden, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting Studenteneditie*, Deventer: Kluwer 2010.

### **Beelen, Braun, Mobach, Van der Paardt 2006**

S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, R.N.G. van der Paardt, *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting, Studenteneditie*, Deventer: Kluwer 2006.

### **Bijl 1987**

D.B. Bijl, 'Winstreven en Subsidies', *WFR 1987/1544*

### **Bijl 1990**

D.B.Bijl, 'Omzetbelasting en prijssubsidies', *WFR 1990/1641*

### **Den Boon, Geeraerts, 2005**

C.A. den Boon, D Geeraerts, *van Dale Groot woordenboek van de Nederlandse taal*, Utrecht/Antwerpen: van Dale Lexicografie bv 2005.

### **Gabriël, van Kesteren 2010**

M.M. Gabriël, H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', *NtFR 2010/2415*

### **Lamers, Merckx 2010**

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

### **Nieuwenhuizen 2001**

W.A.P Nieuwenhuizen, 'Ook exploitatie subsidie kan onder omstandigheden belast zijn!', *NtFR 2001/1642*

**Nieuwenhuizen, van Sligter 1996**

W.A.P. Nieuwenhuizen, R. van Sligter, 'Subsidies? No Mohr btw!', *WFR 1996/717*

**Pinkster, 2003**

H. Pinkster, *Woordenboek Latijn/Nederlands*, Amsterdam: AUP Amsterdam.

**Van der Heijden 2006**

K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking: Een praktische handreiking*, Deventer: Kluwer 2006.

**Van Hilten 1994**

M.E. van Hilten, 'Gedachten over de grenzen van de belastingplicht in de omzetbelasting', *WFR 1994/15*

**Van Hilten, Van Kesteren 2010**

M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.

**Van Kesteren 2008**

H.W.M. van Kesteren, 'Directe en algemene kosten in de btw', *WFR 2008/318*

**Van Norden 2007**

G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, Deventer: Kluwer 2007.

## 8. Juristprudentie

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen:

HvJ EG 1 april 1982, Hong Kong Trade Development Council, nr. 89/81 (BNB 1982/311)

HvJ EG 3 maart 1994, Tolsma, nr. C-16/93, (BNB 1994/27)

HvJ EG 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, nr. 102/86 (*Jur.* 1988, blz. 1443)

HvJ EG 23 november 1988, Naturally Yours, nr. 230/87

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

HvJ EG 18 december 1997, nr. C-384/95 (Landbodem Agradienste), V-N 1998/5

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

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

HvJ EG 6 oktober 2005, Commissie/Spanje, nr. C-204/03, V-N 51.21

HvJ EG 13 maart 2008, Securenta, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20

HvJ EG 12 februari 2009, VNLTO, nr. C-515/07, V-N 2009/9.27

HvJ EG 6 oktober 2009, SPÖ, nr. C-267, V-N 2009/52.4

HvJ EG 29 oktober 2009, Commissie/Finland, nr. C-246-08, V-N 2009/58.25

HvJ EG 16 februari 2012, Varzim Sol, nr. C-25/11, V-N 2012/15.5

Hoge Raad:

HR 24 september 1980, nr. 20 060, BNB 1980/303

HR 16 juni 1983, nr. 28 619, BNB 1993/256

HR 2 juni 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295

HR 1 april 1987, nr. 23 732, BNB 1987/189

HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, LJV BU 1929