
De onbelastbare subsidie en de invloed op de (pre-) pro rata van een belastingplichtige

Door: **G.A. van Zuilen LL.M.**
2013/2014

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Afkortingenlijst	2
1. Inleiding.....	3
2. Definitie begrippen	4
2.1 Economische activiteiten en niet-economische activiteiten.....	4
2.2 Aftrek van voorbelasting	4
2.3 Pre-pro rata.....	5
2.3.1 Pre-pro rata op basis van omzetcijfers.....	5
2.3.2 Pre-pro rata op basis van investeringen	6
2.3.3 Pre-pro rata op basis van werkelijk gebruik	7
3. Subsidies	8
3.1 Subsidie vanuit juridisch-perspectief	8
3.2 Belastbaarheid subsidie	8
3.2.1 Criteria belastbaarheid subsidies.....	9
3.3 Belastbaarheid categorieën subsidies	10
3.4 Tussenconclusie	11
4. Onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting in de jurisprudentie.....	12
4.1 EU-jurisprudentie	12
4.2 Nederlandse jurisprudentie.....	14
4.3 Tussenconclusie	16
5. Onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting.....	18
5.1 Belastingplichtige verricht uitsluitend economische activiteiten	18
5.2 Belastingplichtige verricht zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten.....	18
5.2.1 Vaststelling pre-pro rata.....	20
6. Subsidies en de invloed op het aftrekrecht in andere EU-lidstaten	23
6.1 België.....	23
6.2 Verenigd Koninkrijk	23
6.3 Ierland.....	24
6.4 Tussenconclusie	24
7. Conclusie	25
Literatuurlijst	26
Europese jurisprudentie HvJ.....	27
Nationale jurisprudentie	27

Afkortingenlijst

Aanbestedingsrichtlijn	Richtlijn 31 maart 2004, nr. 2004/18/EG
AG	Advocaat-Generaal
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Besluit Aftrek van omzetbelasting	Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt.nr. 21834
Btw-richtlijn	Richtlijn 28 november 2006, nr. 2006/112/EG
EC	Europese Commissie
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
Wet OB	Wet op de Omzetbelasting 1968
Zesde Richtlijn	Richtlijn 17 mei 1977, nr. 77/388/EEG

1. Inleiding

Een belastingplichtige die een subsidie ontvangt, dient voor de btw-behandeling ervan na te gaan of de subsidie kwalificeert als een belastbare vergoeding voor een prestatie of dat sprake is van een onbelastbare subsidie. Nadat een belastingplichtige de btw-kwalificatie van de subsidie heeft vastgesteld, dient hij te bepalen of en in hoeverre deze subsidie zijn recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte btw beïnvloedt. Wat voor de btw onder een (belastbare of onbelastbare) subsidie dient te worden verstaan is, evenals de invloed van een subsidie op het aftrekrecht van een belastingplichtige, echter niet geregeld in de Btw-richtlijn of de Wet OB.

De afgelopen decennia is er, zowel door Nederlandse rechters als door het HvJ, een omvangrijke hoeveelheid jurisprudentie geweest over enerzijds de btw-behandeling van subsidies en anderzijds over de invloed van subsidies op het aftrekrecht van de belastingplichtige. Ondanks de grote hoeveelheid gerechtelijke uitspraken, blijft het in de praktijk lastig om het aftrekrecht van een met subsidies gefinancierde belastingplichtige te bepalen.

De aanleiding voor het schrijven van deze verhandeling is gelegen in het feit dat er met enige regelmaat discussies ontstaan tussen een belastingplichtige en de belastingdienst over de invloed van subsidies op het aftrekrecht. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een verdeelsleutel op basis van omzetcijfers geen reëel beeld geeft van de mate waarin een belastingplichtige de gemaakte kosten aanwendt voor zowel prestaties waarvoor hij wel als voor prestaties waarvoor hij geen recht op aftrek van btw heeft.

In deze verhandeling wordt aan de hand van de jurisprudentie van het HvJ en de HR nagaan welke gevolgen het ontvangen van een subsidie heeft op het aftrekrecht van een belastingplichtige. Bijzondere aandacht wordt hierbij besteed aan een belastingplichtige die zowel economische activiteiten verricht (belast met btw en/of vrijgesteld van btw) als niet-economische activiteiten verricht (handelingen buiten het bereik van de btw) en hiervoor een subsidie ontvangt die toerekenbaar is aan een afgebakend gedeelte van zijn met btw belaste handelingen, en de vraag of en in hoeverre een dergelijke subsidie het aftrekrecht van een belastingplichtige beïnvloedt. Ook wordt ingegaan op alternatieve methoden om het aftrekrecht te bepalen.

Het vorenstaande resulteert in de volgende probleemstelling:

“Wanneer beïnvloeden onbelastbare subsidies het recht op aftrek van voorbelasting van een belastingplichtige?”

Om deze probleemstelling te beantwoorden worden in hoofdstuk 2 een aantal btw-begrippen gedefinieerd, waarna in hoofdstuk 3 wordt beschreven wanneer sprake is van een belastbare subsidie en wanneer sprake is van een onbelastbare subsidie voor de btw. In hoofdstuk 4 wordt een overzicht gegeven van de belangrijkste jurisprudentie die het HvJ en de HR hebben gewezen over onbelastbare subsidies en het aftrekrecht van een belastingplichtige.

In hoofdstuk 5 wordt beschreven in welke situaties een onbelastbare subsidie het aftrekrecht van een belastingplichtige beïnvloedt, waarna in hoofdstuk 6 op hoofdlijnen wordt beschreven hoe met deze problematiek in België, het Verenigd Koninkrijk en Ierland wordt omgegaan. Deze verhandeling wordt in hoofdstuk 7 besloten met het beantwoorden van de probleemstelling.

2. Definitie begrippen

In dit hoofdstuk worden een aantal btw-begrippen gedefinieerd, zoals economische activiteiten en niet-economische activiteiten. Verder wordt in dit hoofdstuk beschreven hoe een belastingplichtige zijn aftrekrecht dient te bepalen.

2.1 Economische activiteiten en niet-economische activiteiten

Op grond van artikel 9 van de Btw-richtlijn wordt als “belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een “economische activiteit” verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Als “economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije en daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Een belastingplichtige kan btw-belaste activiteiten verrichten en/of btw-vrijgestelde activiteiten verrichten.

Op basis van artikel 1 van de Btw-richtlijn is het uitgangspunt van de Europese btw-wetgeving dat alle leveringen en diensten in beginsel aan de heffing van btw worden onderworpen. Op het moment dat een handeling aan de objectieve criteria voor een levering of dienst voldoet, is immers sprake van een “economische activiteit” voor de btw, ongeacht de bedoeling van de “belastingplichtige” die deze handeling verricht, dan wel de legaliteit daarvan.¹ Van Hilten merkt op dat het begrip ‘economische activiteiten’ hiermee een ruime werkingssfeer heeft.

Ondanks de ruime werkingssfeer van het begrip ‘economische activiteiten’, heeft het HvJ in een aantal zaken geoordeeld dat sprake was van handelingen die buiten het bereik van de btw vallen. Zonder naar volledigheid te streven, vallen volgens het HvJ onder andere de volgende ‘niet-economische activiteiten’² buiten het bereik van de btw:

- de overdracht van een algemeenheid van goederen;³
- de uitgifte⁴ en (bepaalde) aan⁵- en verkopen⁶ van aandelen;
- de levering en de invoer van illegale verdovende middelen⁷ en vals geld;⁸
- het beëindigen van een activiteit waarvoor een subsidie wordt ontvangen.⁹

2.2 Aftrek van voorbelasting

In artikel 168 van de Btw-richtlijn is bepaald dat een belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft voor zover hij goederen en diensten gebruikt voor belaste handelingen. Indien een belastingplichtige ingekochte goederen en diensten zowel gebruikt voor belaste handelingen als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (btw-vrijgestelde handelingen), wordt op grond van artikel 173 Btw-richtlijn slechts aftrek toegestaan voor het

¹ M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Deventer 2010, pp. 23 en 39

² Ook wel onbelaste handelingen, niet-economische handelingen of niet-ondernemershandelingen genoemd.

³ HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01, V-N 2003/61.18 (Zita Modes)

⁴ HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik)

⁵ HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7 (Cibo Participations SA)

⁶ HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01, BNB 2004/285, (EDM)

⁷ HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86, FED 1988/496 (Happy Family)

⁸ HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89, BNB 1991/190, (Max Witzemann)

⁹ HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, BNB 1997/342 (Jurgen Mohr)

gedeelte van de btw, dat evenredig is aan het bedrag van de btw-belaste handelingen. De breuk aan de hand waarvan de aftrek dan dient te worden bepaald wordt ook wel de pro rata breuk genoemd en kan als volgt worden weergegeven:

$$\frac{\text{btw-belaste omzet}}{\text{btw-belaste omzet} + \text{btw-vrijgestelde omzet}} * 100\%$$

In de Btw-richtlijn is niet geregeld hoe dient te worden omgegaan met de btw die drukt op kosten die toerekenbaar zijn aan zowel btw-belastbare activiteiten als aan niet-economische activiteiten. Deze problematiek is aan de orde gekomen in het arrest *Securenta*.

*Securenta*¹⁰

Securenta hield zich bezig met de aankoop, het beheer en de exploitatie van onroerende goederen, effecten, deelnemingen en beleggingen. Om deze activiteiten te financieren gaf *Securenta* aandelen en 'atypische stille deelnemingen' uit. De vraag was in hoeverre *Securenta* recht had op aftrek van de voorbelasting voor goederen en diensten die zij gebruikte voor zowel economische als niet-economische activiteiten. Het HvJ oordeelde dat een belastingplichtige slechts recht op aftrek van voorbelasting heeft, voor zover de kosten kunnen worden toegerekend aan een economische handeling. Ingeval een dergelijke toerekening niet mogelijk blijkt, kent de Btw-richtlijn geen verdeelsleutel die de aftrek van voorbelasting regelt. Het HvJ gaf aan dat het aan de lidstaten is om met eerbiediging van de btw-beginselen, het doel en de systematiek van de richtlijn hiervoor berekeningsmethoden en -criteria op te stellen.

2.3 Pre-pro rata

De verdeelsleutel die het HvJ in de zaak *Securenta* beschrijft, wordt in de literatuur ook wel aangeduid als de 'pre-pro rata' breuk.¹¹ In de Nederlandse Wet OB is over de vaststelling van de pre-pro rata niets geregeld. De staatssecretaris gebruikt in het besluit *Aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011*, de term pre-pro rata ook niet, maar geeft slechts aanwijzingen hoe de pro rata dient te worden bepaald op het moment dat de kosten van een ondernemer zowel betrekking hebben op zijn economische activiteiten als op zijn niet-economische activiteiten. De staatssecretaris merkt op dat de vaststelling van de verdeelsleutel afhankelijk is:

“van de feiten en omstandigheden van het concrete geval. 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”.

Op basis van het arrest *Securenta* en het besluit *Aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011*, kunnen grofweg drie manieren worden onderscheiden waarop de pre-pro rata kan worden bepaald en die hierna kort worden toegelicht.

2.3.1 Pre-pro rata op basis van omzetcijfers

Een pre-pro rata gebaseerd op omzetcijfers sluit het meest aan bij de berekeningswijze van de reguliere pro rata en kan als volgt worden weergegeven:

$$\frac{\text{omzet uit economische activiteiten}}{\text{omzet uit economische activiteiten} + \text{omzet uit niet-economische activiteiten}} * 100\%$$

¹⁰ HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20

¹¹ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer 2009, p. 252

In de artikelen 173 tot en met 175 van de Btw-richtlijn zijn diverse bepalingen opgenomen, waarin staat beschreven hoe de reguliere pro rata dient te worden bepaald. Een nadeel van een pre-pro rata breuk gebaseerd op omzetcijfers is dat onduidelijk is of de rekenregels die gelden om de reguliere pro rata te bepalen ook gelden voor de pre-pro rata.

Deze onzekerheid speelt in het bijzonder ten aanzien van de volgende bepalingen:¹²

- Een reguliere pro rata berekening dient op basis van artikel 175 van de Btw-richtlijn op jaarbasis te worden gemaakt, uitgedrukt in een percentage dat op een hogere eenheid is afgerond. De vraag is of dit ook geldt voor de pre-pro rata nu hierover niets is opgenomen in de Btw-richtlijn.
- Lidstaten kunnen er op grond van op grond van artikel 174, lid 1b van de Btw-richtlijn voor kiezen om in de noemer van de pro rata breuk onbelastbare subsidies op te nemen. Nederland heeft van deze laatste optie geen gebruik gemaakt. De vraag is of onbelastbare subsidies nu ook buiten de pre-pro rata kunnen worden gelaten, ingeval een lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van deze optie.
- De omzet behaald met financiële bijkomstige handelingen dient op grond van artikel 174, lid 2, sub b uit de noemer van de pro rata te worden gelaten. De vraag is of bepaalde (financiële) bijkomstige handelingen buiten de pre-pro rata kunnen blijven.

Een ander nadeel van een pre-pro rata gebaseerd op basis van omzetcijfers is dat de mogelijkheid bestaat dat de uitkomst van deze breuk geen goede afspiegeling geeft van de verhouding waarin kosten dienen te worden toegerekend aan economische activiteiten, dan wel aan de niet-economische activiteiten.¹³

2.3.2 Pre-pro rata op basis van investeringen

Een alternatief voor een pre-pro rata berekening gebaseerd op omzetcijfers, is een door het HvJ in de zaak *Securenta* genoemde pre-pro rata berekening op gebaseerd op investeringen, waarbij het HvJ overigens zelf geen verdere aanwijzingen geeft hoe dit criterium dient te worden ingevuld.¹⁴ In het besluit *Aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011* wordt een pre-pro rata berekening gebaseerd op investeringen overigens in het geheel niet genoemd.

Mogelijk dat een verdeelsleutel op basis van investeringen een beter beeld geeft van de verhouding waarin het verkregen kapitaal wordt bestemd voor de economische activiteiten, dan wel voor niet-economische activiteiten in vergelijking met een verdeelsleutel op basis van omzet.¹⁵ Deze berekeningsmethode werd in de zaak *Securenta* door de EC en diverse lidstaten dan ook geschikter geacht dan een methode gebaseerd op omzetverhoudingen.

Onduidelijk is of deze berekeningsmethode beperkt dient te blijven tot de specifieke situatie van *Securenta* waarin aandelen werden uitgegeven om haar activiteiten te kunnen financieren (en tot de aan deze uitgifte toerekenbare kosten) of dat deze methode ook kan worden toegepast op andere situaties (zoals de situatie waarin een belastingplichtige een onbelastbare subsidie ontvangt).

¹² J.J.P. Swinkels, 'Some Aspects of Input Tax Deduction under the Pro Rata of the EU VAT System', in: *International VAT Monitor*, September/October 2008

¹³ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', in: *NTFR* 2010-2415

¹⁴ Conclusie A-G van Hilten van 13 oktober 2011, nr. 10/01746, V-N 2012/4.26

¹⁵ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', in: *International VAT Monitor*, September/October 2011

Indien dit laatste het geval zou zijn, zou in beginsel per inkomstenbron dienen te worden bekeken in hoeverre deze inkomstenbron wordt aangewend voor economische activiteiten en in hoeverre voor niet-economische activiteiten, waardoor toepassing van deze methode in de praktijk bewerkelijk kan zijn.

Verder rijst de vraag of het mogelijk is om de aanwending van alle inkomstenbronnen van een belastingplichtige in een jaar te bundelen en zo tot één verdeelsleutel te komen. De EC lijkt een voorstander van deze laatste optie, aangezien in de conclusie van AG Mazak bij de zaak *Securenta* wordt opgemerkt dat volgens de EC een verdeelsleutel op basis van investeringen de economische realiteit het beste weerspiegelt en daarom ieder fiscaal jaar opnieuw dient te worden berekend.¹⁶

2.3.3 Pre-pro rata op basis van werkelijk gebruik

Verder bestaat nog de mogelijkheid om een verdeelsleutel vast te stellen op basis van werkelijk gebruik. Hierbij dient te worden gekeken in hoeverre de gemaakte kosten op basis van objectieve factoren, zoals m2, m3 of tijdsbesteding, voor economische activiteiten, dan wel voor niet-economische activiteiten worden gebruikt.

Een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik geeft van alle verdeelsleutels het beste een beeld van de wijze waarop kosten worden ingezet voor economische activiteiten en voor niet-economische activiteiten. Tegelijkertijd is deze verdeelsleutel in de praktijk het meest arbitrair, omdat de belastingplichtige en de belastingdienst overeenstemming dienen te bereiken over de gehanteerde uitgangspunten¹⁷ en het niet mogelijk is om in algemene zin een pre-pro rata verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik te ontwerpen.

¹⁶ Conclusie A-G Mazak van 11 december 2007, nr. C-437/06 (*Securenta*), r.o. 21

¹⁷ M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law', in: *International VAT Monitor*, September/October 2011

3. Subsidies

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de vraag wat een subsidie is, zowel vanuit juridisch perspectief als vanuit btw-perspectief.

3.1 Subsidie vanuit juridisch-perspectief

De Van Dale omschrijft het woord subsidie als volgt: “ondersteuning, tegemoetkoming, toelage in geld om iem. tot iets in staat te stellen, om een instelling in stand te houden enz.”¹⁸

In artikel 4:21 van de Awb wordt een subsidie gedefinieerd als ‘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*’.

Volgens Van der Heijden bestaat het begrip subsidie zoals omschreven in artikel 4:21 van de Awb uit vijf elementen, die hij als volgt toelicht:¹⁹

- Aanspraak; volgens Van der Heijden is vanaf het moment van het vaststellen van de subsidieverordening (en dus nog voor dat deze wordt betaald) sprake van een aanspraak.
- Financiële middelen; subsidies hebben altijd betrekking op financiële middelen, waardoor verstrekkingen in natura buiten het subsidiebegrip volgens de Awb vallen.
- Bestuursorgaan; subsidies in de zin van de Awb kunnen alleen door een publiekrechtelijk orgaan (een overheidsorgaan) worden verstrekt.
- Met het oog op bepaalde activiteiten; Hiermee wordt vereist dat de besteding van subsidiegeld vast moet liggen, waardoor bijvoorbeeld sociale uitkeringen, donaties (zonder tegenprestaties) en schadevergoedingen niet onder het subsidiebegrip vallen.
- Anders dan als betaling voor aan het bestuursorgaan geleverde goederen of diensten; Hiermee worden commerciële transacties uitgesloten van het subsidiebegrip.

Volgens PIANOo, Expertisecentrum Aanbesteden, dat een onderdeel vormt van het ministerie van Economische Zaken, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen subsidies en (overheids)opdrachten. Dit is bijvoorbeeld relevant op het moment dat een subsidie kwalificeert als een overheidsopdracht en de aanbestedingsrichtlijn (2004/18/EG) van toepassing is. In dat scenario dient de opdracht volgens PIANOo op grond van deze aanbestedingsrichtlijn (Europees) te worden aanbesteed.²⁰

Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat er geen uniforme definitie bestaat over wat in Nederland onder een subsidie dient te worden verstaan. Artikel 4:21 van de Awb geeft aan dat een subsidie bijvoorbeeld alleen door een bestuursorgaan kan worden verstrekt, terwijl de omschrijving in van de Van Dale ruimte laat voor de mogelijkheid dat ook privaatrechtelijke partijen een subsidie kunnen verstrekken.

3.2 Belastbaarheid subsidie

Noch in de Btw-richtlijn, nog in de Wet OB, is geregeld wanneer sprake is van een subsidie in de zin van de btw. In artikel 73 van de Btw-richtlijn wordt slechts opgemerkt dat de maatstaf van heffing omvat, alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of

¹⁸ Van Dale, *Van Dale Groot Woordenboek van de Nederlandse taal*, 2005

¹⁹ K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking; een praktische handreiking*, Den Haag 2006, pp. 36-38

²⁰ PIANOo Expertisecentrum aanbesteden, *Subsidie of overheidsopdracht?*, december 2010

van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.

Omdat er zowel in de nationale als in de Europese wetgeving geen bepaling staat waarin wordt omschreven hoe subsidies voor de btw dienen te worden behandeld, is de btw-kwalificatie van subsidies in de jurisprudentie tot ontwikkeling gekomen.

Uit de jurisprudentie van het HvJ komt naar voren dat om de belastbaarheid van een subsidie vast te stellen, niet de benaming of de nationaalrechtelijke juridische kwalificatie (zoals hiervoor beschreven) van belang is, maar dat gekeken dient te worden of de subsidie de vergoeding voor een prestatie vormt. Dit dient te worden vastgesteld aan de hand van twee criteria die hierna worden besproken.

3.2.1 Criteria belastbaarheid subsidies

Uit de jurisprudentie van het HvJ komen twee criteria naar voren aan de hand waarvan dient te worden bepaald of een subsidie belastbaar is voor de btw. Er dient te worden bepaald of cumulatief sprake is van:

- A) Verbruik van een dienst door de subsidieverstrekker of een identificeerbare derde;
- B) Rechtstreeks verband tussen de subsidie en de verrichte prestatie;

Ad A) Verbruik

In het arrest *Mohr*²¹ introduceerde het HvJ het zogenoemde 'verbruikscriterium'. *Mohr* had een landbouwbedrijf in melkvee en vroeg bij de bevoegde autoriteiten een subsidie aan om zijn melkveeactiviteiten te kunnen beëindigen. Nadat *Mohr* deze subsidie had ontvangen, rezen vragen over de btw-behandeling hiervan. Het HvJ oordeelde dat deze subsidie niet was onderworpen aan de heffing van btw, omdat *Mohr* deze subsidie had ontvangen ten behoeve van het 'algemeen belang', te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk. Het HvJ voegde hier aan toe dat dit noch *Mohr*, noch de bevoegde autoriteiten, noch de gemeenschap een zodanig voordeel opleverde, waardoor zij als 'verbruikers' van een door *Mohr* verrichte dienst konden worden aangemerkt.

Het HvJ bevestigde deze zienswijze in het arrest *Landboden-Agrardienste*.²² In deze zaak ontving *Landboden-Agrardienste* van de nationale autoriteiten een subsidie in ruil waarvoor zij haar aardappelproductie met 20% diende te verminderen. Ook hier oordeelde het HvJ dat geen sprake was van een met btw belaste subsidie, omdat geen sprake was van 'verbruik' door de nationale autoriteiten of door een identificeerbare derde ter zake van een door *Landboden-Agrardienste* verrichte dienst, waarvoor de ontvangen subsidie de vergoeding zou vormen.

Ad B) Rechtstreeks verband

In het arrest *Office des Produits Wallons*²³ oordeelde het HvJ dat een subsidie, die op het eerste gezicht mogelijk als exploitatiesubsidie kwalificeert, onder omstandigheden belastbaar is voor de btw. In deze zaak ging het om een vereniging zonder winstoogmerk die zich bezig hield met de verkoop van Waalse land- en tuinbouwproducten en voedingsmiddelen, alsmede met het maken van reclame hiervoor. *Office des Produits Wallons* ontving hiervoor van de Waalse overheid een subsidie in ruil waarvoor zij een aantal activiteiten moest uitvoeren. De lokale rechter vroeg aan het HvJ of de subsidie die gedeeltelijk dient om de

²¹ HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, BNB 1997/342

²² HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17

²³ HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211

exploitatiekosten te dekken en gedeeltelijk om de uiteindelijke kostprijs van de producten te beïnvloeden, belastbaar is voor de btw.

Het HvJ oordeelde dat subsidies rechtstreeks met de prijs verband houden op het moment dat deze subsidies volledig of gedeeltelijk de tegenprestatie vormen voor de levering van een goed of het verrichten van een dienst en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. Bij de vaststelling of sprake is van een rechtstreekse invloed op de prijs of de hoeveelheid, kunnen onder meer de volgende elementen een rol spelen:

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

Het HvJ merkte op dat niet is vereist dat het subsidiebedrag precies overeenstemt met de prijsvermindering van het geleverde goed (of de verrichte dienst), het volstaat dat het verband tussen de prijsvermindering en de subsidie, die forfaitair kan zijn, significant is.

In het arrest *Keeping Newcastle Warm*²⁴ (hierna: KNW) bevestigde het HvJ het oordeel dat een prijssubsidie belast is met btw. In deze zaak ging het om een subsidie die netwerkinstallateur KNW namens de aanvrager (KNW's klant) aanvraag bij de plaatselijk bevoegde instantie voor een doeltreffender energiegebruik in woningen. KNW voerde vervolgens de met haar klant overeengekomen werkzaamheden uit en sprak verder met deze klant af dat indien de subsidie werd geweigerd, de klant de vooraf overeengekomen kosten aan KNW zou betalen. Ingeval de subsidie wel werd toegekend, werd deze uitbetaald aan KNW. De vraag was of deze subsidie was onderworpen aan de heffing van btw. Het HvJ verwijst naar *Office des Produits Wallons* en merkt op dat KNW deze subsidie ontvangt als tegenprestatie voor de dienst die zij ten behoeve van bepaalde categorieën begunstigten heeft verricht.

3.3 Belastbaarheid categorieën subsidies

Aan de hand van de hiervoor beschreven criteria, dient per subsidie te worden bepaald of sprake is van een belastbare subsidie voor de btw. In algemene zin kunnen grofweg drie categorieën subsidies worden onderscheiden met bijbehorende btw-kwalificatie:²⁵

1. Exploitatiesubsidies
2. Prijssubsidies
3. Budgetsubsidies

²⁴ HvJ 13 juni 2002, nr. C-353/00, V-N 2002/33.24

²⁵ S.T.M. Beelen et al., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting – Studenteneditie 2012-2013*, Deventer 2012, par. 2.1.3.F, pp. 115-118

Ad 1) Onder een exploitatiesubsidie wordt over het algemeen verstaan de betaling door een derde aan een organisatie om tekorten die in een bepaald tijdvak zijn ontstaan op te vangen. In de meeste gevallen is een exploitatiesubsidie niet belastbaar voor de btw, omdat het rechtstreekse verband tussen de door de organisatie verrichte prestatie(s) en de ontvangen subsidie ontbreekt.

Ad 2) Bij een prijs subsidie betaalt een derde geheel of gedeeltelijk de prijs voor een tussen partijen verrichte prestatie. Ingeval de verrichte prestatie is onderworpen aan heffing van btw, maakt de verstrekte subsidie deel uit van de voor die prestatie ontvangen vergoeding en is als zodanig in beginsel belastbaar met btw.

Ad 3) Van een budgetsubsidie is sprake wanneer een instelling voor een bepaalde periode een (maximum) bedrag ontvangt, waarmee zij bepaalde taken moet uitvoeren. Bij een budgetsubsidie is minder eenduidig te zeggen of in algemene zin sprake is van een belastbare of onbelastbare subsidie voor de btw. Dit dient van geval tot geval te worden bepaald aan de hand van de in de vorige paragraaf beschreven twee criteria.

3.4 Tussenconclusie

Uit het hiervoor beschrevene, kan worden afgeleid dat niet de juridische kwalificatie of benaming van een subsidie doorslaggevend is om te beoordelen of sprake is van een belastbare subsidie voor de btw, maar dat per subsidie dient te worden bepaald of de subsidiebetaling de vergoeding vormt voor een door de subsidieverkrijger verrichte prestatie. Volgens het HvJ is sprake van een belastbare subsidie op het moment dat verbruik plaatsvindt door de subsidieverstrekker of door een identificeerbare derde en er een rechtstreeks verband bestaat tussen de ontvangen subsidie en de door de subsidieverkrijger verrichte prestatie. Een voorbeeld van een belastbare subsidie is een prijs subsidie.

In het vervolg van deze verhandeling wordt verder alleen gesproken over onbelastbare subsidies, zoals een onbelastbare exploitatiesubsidie of een onbelastbare budgetsubsidie.

4. Onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting in de jurisprudentie

In dit hoofdstuk wordt een beschrijving gegeven van de Europese en Nederlandse jurisprudentie op het gebied van onbelastbare subsidies en de invloed op de aftrek van voorbelasting bij een belastingplichtige die een dergelijke subsidie ontvangt.

4.1 EU-jurisprudentie

De invloed van subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige is verscheidene malen aan de orde gekomen in de arresten van het HvJ. In deze paragraaf worden de belangrijkste arresten die het HvJ heeft gewezen op het gebied van subsidies en het aftrekrecht beschreven. Deze arresten hebben allemaal betrekking op de 'reguliere' pro rata. Tot op heden is er nog geen casus aan het HvJ voorgelegd over een onbelastbare subsidie die toerekenbaar is aan een zelfstandige niet-economische handeling en de invloed hiervan op het aftrekrecht van een belastingplichtige.

*Commissie tegen Frankrijk*²⁶

Uit de Franse btw-wetgeving volgde dat een belastingplichtige die belastbare handelingen verrichtte en die de aankoop van kapitaalgoederen (gedeeltelijk) financierde met een onbelastbare subsidie, alleen volledig recht op aftrek van de voorbelasting op de kapitaalgoederen had voor zover de afschrijving op deze kapitaalgoederen in de prijs van de belaste handelingen werd verdisconteerd. Ingeval niet aan deze voorwaarde werd voldaan, had een belastingplichtige slechts aftrek voor zover de kapitaalgoederen niet werden gefinancierd met subsidies. Het HvJ oordeelde dat Frankrijk ten onrechte zwaardere eisen stelde aan de aftrek van voorbelasting voor kapitaalgoederen die werden gefinancierd met subsidies.

*Commissie tegen Spanje*²⁷

Uit de Spaanse btw-wetgeving volgde dat een belastingplichtige een onbelastbare kapitaalsubsidie aanwendde om goederen aan te schaffen, geconfronteerd werd met een beperking van de aftrek van btw op deze goederen. Hierbij maakte het niet uit of de belastingplichtige btw-belaste handelingen verrichtte of zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde handelingen verrichtte. Het HvJ oordeelde dat het Spanje niet was toegestaan om een belastingplichtige die louter btw-belaste handelingen verricht en goederen of diensten aanschaft die door middel van een subsidie zijn gefinancierd, te confronteren met een aftrekbeperking. Anders gezegd, een belastingplichtige die louter btw-belaste handelingen verricht, kan niet met een pro rata worden geconfronteerd wanneer hij een subsidie ontvangt.

*Parat*²⁸

De zaak Parat had betrekking op een producent in vouwdaken van personenwagens die van het Hongaarse ministerie van Economische Zaken en Vervoer een subsidie ontving om haar productie te vergroten. De btw die drukte op de aangekochte machines, bracht Parat volledig in aftrek. De Hongaarse belastingdienst weigerde deze aftrek echter, omdat hij van mening was dat de ontvangen subsidie (mede met een beroep op de stand still bepaling van artikel 17, lid 6 Zesde Richtlijn, thans artikel 176 Btw-richtlijn) het recht op aftrek van btw dienovereenkomstig verminderde. Het HvJ oordeelde, met een verwijzing naar de hiervoor beschreven arresten Commissie tegen Frankrijk en Commissie tegen Spanje, dat de ontvangen subsidie geen invloed mag hebben op het aftrekrecht van Parat.

²⁶ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03, V-N 2005/51.22

²⁷ HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21

²⁸ HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08, V-N 2009/25.18

*Varzim Sol*²⁹

In het arrest *Varzim Sol* betrof het een belastingplichtige die btw-vrijgestelde kansspelen en btw-belaste restauratie- en animatieactiviteiten verrichtte. *Varzim Sol* ontving van de lokale overheid een bedrag voor haar animatiewerkzaamheden ter bevordering van het toerisme. De Portugese belastingdienst beschouwde dit bedrag als een onbelastbare exploitatiesubsidie die de aftrek van voorbelasting voor *Varzim Sol* beperkte. Het HvJ oordeelde dat omdat het *Varzim Sol* was toegestaan de aftrek van voorbelasting te bepalen aan de hand van een methode van werkelijk gebruik en omdat haar restauratie- en animatieactiviteiten aan de heffing van btw waren onderworpen, zij een volledig recht op aftrek van de aan deze activiteiten toerekenbare voorbelasting had. Het HvJ geeft aan dat op het moment dat een belastingplichtige gebruik maakt van een methode van werkelijk gebruik, de bepaling van artikel 174, lid 1b van de Btw-richtlijn niet langer van toepassing is, zodat een onbelastbare subsidie geen invloed kan hebben op het aftrekrecht.

²⁹ HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, V-N 2012/15.25

4.2 Nederlandse jurisprudentie

Op grond van de Nederlandse wet had een belastingplichtige tot 1 januari 2007 recht op aftrek van voorbelasting voor zover de goederen en de diensten door de ondernemer werden gebezigd in het kader van zijn onderneming.³⁰ Bij de invoering van het belastingplan 2007 per 1 januari 2007 is de tekst van artikel 15 Wet OB gewijzigd. De tekst luidt nu 'een en ander voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen'.³¹ In de memorie van toelichting is vermeld dat bij het in overeenstemming brengen van de wettekst met de richtlijn, geen inhoudelijke wijzigingen van artikel 15 Wet OB zijn beoogd.³²

In de Nederlandse Wet OB is geen specifieke bepaling opgenomen die de invloed van subsidies op de (pre-) pro rata regelt.

De Nederlandse HR heeft in 35 jaar vele arresten gewezen over de reikwijdte van het btw-ondernemerschap en het daaraan gekoppelde recht op aftrek van voorbelasting.³³ Volgens de 'oude' jurisprudentie van de HR, gewezen onder de wettekst die gold tot 1 januari 2007, diende te worden nagegaan of de niet-ondernemersactiviteiten van een belastingplichtige (die bijvoorbeeld werden gefinancierd met een onbelastbare subsidie) in het kader van de onderneming werden gebezigd. Hiervan was sprake op het moment dat de ondernemers en de niet-ondernemersactiviteiten onderling zodanig afhankelijk van elkaar waren, dat zij als één geheel diende te worden beschouwd.³⁴ Dit leidde ertoe dat een belastingplichtige een volledig recht op aftrek van voorbelasting had.

Na het Securenta-arrest van het HvJ en de wetswijziging van 1 januari 2007, is de vraag hoe de HR in de toekomst tegen deze problematiek aan zal kijken. De staatssecretaris heeft hierover in het besluit Aftrek van omzetbelasting van 25 november 2011³⁵ opgemerkt dat het wat hem betreft nog steeds mogelijk is dat de economische en de in beginsel niet-economische activiteiten van een belastingplichtige zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische activiteiten.

Ter illustratie van het voorgaande, worden hierna drie HR-arresten besproken waarin de reikwijdte van de belastingplicht en/of de invloed van onbelastbare subsidies op het aftrekrecht aan bod komt.

*Landgoed I-arrest*³⁶

Het Landgoed I-arrest heeft betrekking op de oude tekst van artikel 15 Wet OB en wordt door de staatssecretaris in het besluit Aftrek van omzetbelasting aangehaald als (het meest recente) voorbeeld van een situatie waarin een nauwe verbondenheid bestaat tussen de economische en de (niet-zelfstandige) niet-economische activiteiten.

In dit arrest ging het om een belanghebbende die een landgoed exploiteerde, door middel van het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een landhuis voor

³⁰ Artikel 15, lid 1 Wet OB 1968 (oud), slotzin

³¹ Artikel 15, lid 1 Wet OB 1968, sinds de wijziging van artikel 15 Wet OB is dit niet meer de slotzin

³² Memorie van Toelichting, vergaderjaar 2006-2007, 30804, nr. 3, pp. 22-27

³³ R.N.G. van der Paardt, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer 2000, p. 180, Enkele voorbeelden van deze arresten, zonder naar volledigheid te streven zijn: HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Touroperator), HR 16 juli 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-Filosofische bibliotheek), HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II), HR 15 december 1999, nr. 34 958, V-N 2000/4.18 (Zeehondencreche).

³⁴ S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer 2010, p. 246

³⁵ Besluit van 25-11-2011, nr. BLKB 2011/641M, Stcrt. nr. 21834

³⁶ HR 24 juli 2001, nr. 36 597, BNB 2001/350

huwelijksvoltrekkingen, het tegen vergoeding toegang verlenen tot een in het landhuis gevestigd museum en het verpachten van een restaurant elders op het landgoed. Verder bevat het landgoed een parkbos en een landschapspark, dat wordt gebruikt door zowel de bezoekers van het landhuis en het restaurant als door 'gewone' bezoekers die gratis of tegen een kleine vergoeding het parkbos en het landschapspark willen bezoeken. De 'gewone' bezoekers dienden hun entreeprijs in een metalen bus te stoppen, zonder dat hier feitelijk controle op plaats vond. De vraag was of belanghebbende voor al haar activiteiten als belastingplichtige kwalificeerde en zodoende een volledig recht op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte voorbelasting had. De HR oordeelde dat naar maatschappelijke opvattingen het landgoed, bestaande uit landgoed, het parkbos en het landschapspark, zijn aan te merken als één geheel, waardoor belanghebbende het gehele landgoed als belastingplichtige exploiteert en zij een volledig recht op aftrek van de aan haar in rekening gebrachte voorbelasting heeft.

Strategisch en contractonderzoek

Het arrest van 11 mei 2012³⁷ heeft betrekking op de oude tekst van artikel 15 Wet OB, maar is gewezen na het *Securenta*-arrest van het HvJ. Het betrof hier een situatie waarin een stichting twee soorten onderzoek verrichtte, te weten contractonderzoek en strategisch onderzoek. Voor het contractonderzoek dat deze stichting op verzoek voor derden tegen vergoeding verrichtte, kwalificeerde zij als btw-belast presterende belastingplichtige. Terwijl zij voor het strategische onderzoek dat werd gefinancierd door middel van subsidies, niet als belastingplichtige kwalificeerde. Op de vraag of deze stichting toch volledig recht op aftrek van de aan haar in rekening gebracht voorbelasting had, oordeelde de HR (in navolging van het Hof Amsterdam) dat het strategische onderzoek en het contractonderzoek onderling niet zodanig van elkaar afhankelijk waren dat zij als één geheel moeten worden beschouwd en er zodoende geen sprake was van het bezigen in het kader van de onderneming. De stichting had daarom geen recht op aftrek van voorbelasting ter zake van kosten van strategisch onderzoek.

De gronden waarop het Hof en de HR dit oordeel baseerden, zijn in de literatuur bekritiseerd.³⁸ Volgens Van Doesum en Van Kesteren had de HR, op grond van een in de jurisprudentie van het HvJ ontwikkelde kostenleer, in deze situatie een andere benaderingswijze moeten hanteren (die naar alle waarschijnlijkheid overigens tot hetzelfde resultaat had geleid).

Voorname auteurs wijzen erop dat volgens de kostenleer van het HvJ een belastingplichtige geen recht op aftrek van voorbelasting zou hebben op kosten die toerekenbaar zijn aan onbelastbare handelingen. Volgens het HvJ is het echter niet mogelijk om kosten toe te rekenen aan 'iets wat vanuit btw-perspectief niet bestaat' (onbelastbare handelingen).

Volgens de redenering van het HvJ dient – in de visie van Van Doesum en Van Kesteren – er dan ook te worden nagegaan of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen en de algehele

³⁷ HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, BNB 2012/287

³⁸ Zie noot Van Doesum bij HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, FED 2012/92 en noot Van Kesteren bij HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, BNB 2012/287, A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 6928, 2011 pag. 1465 en A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 6960, 2012 pag. 885.

economische activiteit. Indien een dergelijk verband (gedeeltelijk) kan worden gelegd, heeft een belastingplichtige (pre-)pro rata recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen. Ingeval dit verband niet aanwezig is, heeft een belastingplichtige in geen recht op aftrek van voorbelasting.

*ROC-arrest*³⁹

Het arrest van 15 juni 2012 heeft betrekking op de 'nieuwe' tekst van artikel 15 Wet OB. In deze zaak ging het om een ROC dat zowel btw-belaste prestaties (exploitatie kantine) als btw-vrijgestelde prestaties verricht (het geven van volwassenenonderwijs). Daarnaast ontving het ROC een Rijksbijdrage voor het geven van middelbaar beroepsonderwijs aan personen jonger dan 18 jaar. De vraag die centraal stond was in hoeverre het ROC recht had op aftrek van de voorbelasting op haar algemene kosten.

De ontvangen Rijksbijdrage vormde volgens Hof 's Hertogenbosch niet de vergoeding voor een door het ROC verrichte prestatie. Volgens Hof 's Hertogenbosch diende de Rijksbijdrage daarom als een onbelastbare subsidie voor de btw te worden aangemerkt en kwalificeerde het ROC voor het verzorgen van beroepsonderwijs aan personen jonger dan 18 jaar niet als belastingplichtige. De HR neemt in zijn arrest dit oordeel van het Hof als uitgangspunt (zonder zich hier inhoudelijk over uit te laten) en oordeelt (in navolging van Hof 's Hertogenbosch) dat het ROC de voorbelasting op haar algemene kosten kan aftrekken volgens een zogenoemde pre-pro rata (zonder die term letterlijk te gebruiken), waarbij de onbelastbare subsidie in de noemer van de pro rata breuk dient te worden meegenomen. De HR merkt hierbij op dat degene die wil afwijken van een pro rata methode gebaseerd op omzetcijfers en gebruik wil maken van een pro rata methode op basis van werkelijk gebruik, zelf de bewijslast draagt. Waarbij de pro rata op basis van werkelijk gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens.

4.3 Tussenconclusie

In de voorgaande paragrafen is een overzicht gegeven van de Europese en Nederlandse jurisprudentie op het gebied van onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting.

Het HvJ stelt zich naar mijn mening op het standpunt dat een belastingplichtige die louter met btw belaste handelingen uitvoert, niet geconfronteerd kan worden met een aftrekbeperking als gevolg van het ontvangen een onbelastbare subsidie. Verder stelt het HvJ zich op het standpunt dat vanaf het moment waarop een belastingplichtige ervoor kiest om zijn aftrek te bepalen op basis van een methode gebaseerd op werkelijk gebruik, het ontvangen van een onbelastbare subsidie niet leidt tot een aftrekbeperking. Hierbij dient mijns inziens te worden opgemerkt dat het HvJ zich tot op heden nog nooit heeft hoeven uitlaten over de aftrek van voorbelasting in een situatie waarin een belastingplichtige een onbelastbare subsidie ontvangt die toerekenbaar is aan een zelfstandige niet-economische handeling.

De jurisprudentie van de HR op het gebied van subsidies en de aftrek van voorbelasting heeft zich voornamelijk toegespitst op de reikwijdte van het ondernemerschap van een belastingplichtige. De HR (en de staatssecretaris in zijn besluit) gaan na of de (belaste) economische en de in beginsel niet-economische activiteiten van een belastingplichtige zo nauw met elkaar zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van (belaste) economische handelingen, waardoor een belastingplichtige toch volledig recht heeft op aftrek van voorbelasting. In de literatuur wordt de redenering van de HR bekritiseerd, omdat deze niet in overeenstemming zou zijn met de kostenleer van het HvJ.

³⁹ HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222

Uit het ROC-arrest kan verder worden opgemaakt dat ingeval een onbelastbare subsidie volgens de HR toerekenbaar is aan een zelfstandige niet-economische handeling, de onbelastbare subsidie in de noemer van de pre-pro rata breuk dient te worden meegenomen. Indien een belastingplichtige wenst af te wijken van een (pre-)pro rata methode op basis van omzetcijfers, bijvoorbeeld omdat een dergelijke methode een vertekend beeld van de werkelijkheid geeft, draagt hij de bewijslast om aan te tonen dat een methode op basis van werkelijk gebruik een beter beeld geeft.

5. Onbelastbare subsidies en de aftrek van voorbelasting

In dit hoofdstuk worden de gevolgen beschreven van het ontvangen van een onbelastbare subsidie op het aftrekrecht van een belastingplichtige.

Hierbij wordt zowel ingegaan op de situatie waarbij een belastingplichtige economische activiteiten verricht als de situatie waarin een belastingplichtige zowel economische als zelfstandige niet-economische activiteiten verricht.

5.1 Belastingplichtige verricht uitsluitend economische activiteiten

Voor een in Nederland gevestigde belastingplichtige die uitsluitend economische activiteiten verricht en die een onbelastbare subsidie ontvangt, zoals een onbelastbare exploitatiesubsidie of onderzoekssubsidie, werkt de ontvangst van een dergelijke subsidie naar mijn mening voor zijn aftrek van voorbelasting als volgt uit.

Belastingplichtige verricht uitsluitend btw-belaste handelingen

Op grond van de in paragraaf 4.1 beschreven HvJ-arresten Commissie tegen Spanje en Parat, leidt het ontvangen van een onbelastbare subsidie door een belastingplichtige die uitsluitend met btw belaste handelingen verricht, naar mijn mening niet tot een aftrekbeperking, aangezien het HvJ in deze arresten heeft bepaald dat de ontvangst van een dergelijke onbelastbare subsidie geen invloed mag hebben op het aftrekrecht van een belastingplichtige.⁴⁰

Belastingplichtige verricht zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde handelingen

Zoals in paragraaf 4.1 beschreven, heeft Nederland artikel 174, lid 1b van de Btw-richtlijn niet geïmplementeerd. Dit artikel biedt lidstaten de mogelijkheid om onbelastbare subsidies in de noemer van de pro rata breuk op te nemen.

Nu Nederland geen gebruik heeft gemaakt van deze optie, leidt het ontvangen van een onbelastbare subsidie door een belastingplichtige die gemengd presteert naar mijn mening niet tot een aftrekbeperking. Dit betekent dat een belastingplichtige die kosten maakt voor zowel zijn btw-belaste als voor zijn btw-vrijgestelde handelingen, pro rata recht op aftrek van voorbelasting heeft, zonder dat de onbelastbare subsidie de hoogte van de pro rata breuk beïnvloedt.

5.2 Belastingplichtige verricht zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten

Voor een belastingplichtige die zowel economische activiteiten (belast en/of vrijgesteld) als niet-economische activiteiten verricht en voor zijn activiteiten één of meer onbelastbare subsidies ontvangt, werkt de ontvangst van een dergelijke subsidie voor zijn aftrek van voorbelasting naar mijn mening als volgt uit. Hierbij wordt verondersteld dat vaststaat dat sprake is van zelfstandige niet-economische activiteiten (die niet zo nauw met economische activiteiten van een belastingplichtige zijn verbonden, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische activiteiten).⁴¹ Verder wordt verondersteld dat de belastingplichtige kosten maakt waarop btw drukt die op het eerste gezicht (gedeeltelijk) zijn toe te rekenen aan de

⁴⁰ R. Knipsaël en J. Rakhan, 'Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van BTW', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 7003, 2013 pag. 686

⁴¹ A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 6928, 2011 pag. 1465 en A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 6960, 2012 pag. 885.

zelfstandige niet-economische activiteiten

Rechtstreekse toerekening

Allereerst dient een belastingplichtige vast te stellen of het mogelijk is om de kosten die hij maakt, volledig en rechtstreeks toe te rekenen aan één of meer economische handeling(en). Indien een belastingplichtige deze toerekening kan maken, heeft hij pro rata recht op aftrek van voorbelasting (indien een belastingplichtige zijn belastbare prestaties uitsluitend uit met btw belaste prestaties bestaan, heeft deze belastingplichtige een pro rata van 100% en dus volledig recht op aftrek van voorbelasting).

Volledige rechtstreekse en onmiddellijke samenhang

Indien een rechtstreekse toerekening niet mogelijk blijkt, dient hij na te gaan of er een volledige rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de voor zijn niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit. Indien deze samenhang bestaat, heeft een belastingplichtige pro rata recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen.

Van een volledige rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de voor de niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit, kan naar mijn mening alleen sprake zijn op het moment dat de niet-economische activiteiten in dienst staan van de economische activiteiten. Dit is bijvoorbeeld het geval op het moment dat een belastingplichtige aandelen uitgeeft om hiermee zijn belaste activiteiten te kunnen financieren.⁴²

Op het moment dat de omvang van de zelfstandige niet-economische activiteiten groter is dan de omvang van de economische activiteiten, zal het naar mijn mening niet eenvoudig zijn om aan te tonen dat sprake is van een volledige rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de voor de niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit.

Gedeeltelijk rechtstreekse en onmiddellijke samenhang

Ingeval slechts sprake is van gedeeltelijk rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de voor de niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit, heeft een belastingplichtige conform zijn pre-pro rata recht op aftrek van voorbelasting op de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen.

Het voorgaande wordt hierna toegelicht aan de hand van een voorbeeld.

Voorbeeld

Een stichting verricht zowel economische activiteiten als niet-economische activiteiten. De economische activiteiten bestaan uit btw-belaste prestaties (zoals het verrichten van contractonderzoek voor derden). De overige activiteiten van de stichting bestaan verder uit activiteiten op het gebied van algemene belangenbehartiging en zijn van een zodanige omvang dat zij als zelfstandige niet-economische activiteiten voor de btw kwalificeren.

⁴² HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik)

De stichting verkrijgt de volgende inkomsten:

Btw-belaste inkomsten uit het verrichten van contractonderzoek voor derden	EUR 15.000
Een onbelastbare subsidie in het kader van het btw-belaste contractonderzoek	EUR 20.000
Een onbelastbare subsidie voor haar statutaire doelstellingen	EUR 65.000

De stichting maakt allerhande advieskosten die zij niet kan toerekenen aan een specifieke activiteit. Daarnaast is de omvang van de zelfstandige niet-economische activiteiten aanmerkelijk groter dan de omvang van de economische activiteiten, waardoor het naar mijn mening niet eenvoudig zal zijn om aan te tonen dat er een volledige rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten die zijn gemaakt voor onbelastbare handelingen en de algehele economische activiteit.

Aangezien slechts sprake is van gedeeltelijk rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de voor de niet-economische activiteiten gemaakte kosten en de algehele economische activiteit, heeft de stichting in dit voorbeeld slechts recht op aftrek van de voorbelasting conform haar pre-pro rata. De vraag is hoe dit pre-pro rata recht op aftrek van voorbelasting dient te worden bepaald en welke invloed de onbelastbare subsidies hierop hebben.

5.2.1 Vaststelling pre-pro rata

Zoals in paragraaf 2.3 beschreven, zijn er drie methoden om de pre-pro rata breuk vast te stellen. Omdat het niet mogelijk is om in algemene zin een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik te geven (een dergelijke verdeelsleutel is afhankelijk van diverse factoren), wordt in het voorbeeld hierna uitsluitend ingegaan op de berekening van een pre-pro rata breuk op basis van omzet en een pre-pro rata breuk op basis van investeringen.

Pre-pro rata op basis van omzet

Op basis van de in paragraaf 4.2 besproken jurisprudentie van de HR, dienen onbelastbare subsidies in beginsel te worden meegenomen in de noemer van de pre-pro rata breuk. Aangezien in dit voorbeeld echter één subsidie volledig toerekenbaar is aan btw-belaste activiteiten, dient deze onbelastbare subsidie op grond van de in paragraaf 4.1 beschreven HvJ-arresten Commissie tegen Spanje en Parat het aftrekrecht van deze stichting niet te beïnvloeden en daardoor uit zowel de teller als de noemer van deze pre-pro rata breuk te worden gelaten.

Dit zou dan leiden tot de volgende pre-pro rata breuk:

$$\frac{\text{(EUR 15.000)}}{\text{(EUR 15.000 + EUR 65.000)}} * 100\% = 18,75\%$$

Pre-pro rata op basis van investeringen

Hoewel het HvJ in de zaak *Securenta* geen aanwijzingen heeft gegeven hoe een pre-pro rata op basis van investeringen dient te worden bepaald en de reikwijdte van deze berekeningsmethode tot op heden niet duidelijk is, bevat een dergelijke verdeelsleutel naar mijn mening interessante elementen om de aftrek van btw op kosten die zowel zien op economische activiteiten als op niet-economische activiteiten te bepalen.

Zoals in paragraaf 2.3.2 beschreven houdt een pre-pro rata op basis van investeringen immers rekening met de mate waarin het verkregen kapitaal wordt aangewend voor zowel economische activiteiten als voor niet-economische activiteiten.

Om een pre-pro rata op basis van investeringen te bepalen, lijkt het mij, vanuit praktische optiek, het meest voor de hand liggend om, zoals ook de EC in de zaak *Securenta* heeft betoogd⁴³, deze verdeelsleutel op jaarbasis vast te stellen.

Indien een pre-pro rata op basis van investeringen op jaarbasis wordt vastgesteld en het begrip investeringen ruim wordt uitgelegd (zodat alle inkomstenbronnen kunnen worden meegenomen), is naar mijn mening immers sprake van een combinatie van een verdeelsleutel op basis van omzet en een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik (omdat er rekening wordt gehouden met hoe de betreffende inkomstenbron wordt aangewend).

Het voorgaande wordt hierna aan de hand van het bovenstaande voorbeeld verder uitgewerkt.

Indien uit objectieve gegevens blijkt dat de onbelastbare subsidie die door de stichting wordt ontvangen ten behoeve van haar statutaire doelstellingen, bijvoorbeeld voor 40% wordt aangewend in het kader van haar btw-belaste onderzoeksactiviteiten, hoeft deze subsidie naar mijn mening bij de berekening van een pre-pro rata op basis van investeringen slechts gedeeltelijk in de noemer te worden opgenomen. In dit voorbeeld voor een percentage van 60%, omdat de overige 40% (die wordt aangewend in het kader van btw-belaste onderzoeksactiviteiten) naar mijn mening geen invloed op de hoogte van de pre-pro rata mag hebben.

Evenals bij de berekening van de pre-pro rata op basis van omzetcijfers, dient een onbelastbare subsidie die volledig toerekenbaar is aan btw-belaste activiteiten, het aftrekrecht van deze stichting naar mijn mening niet te beïnvloeden.

Dit zou dan leiden tot de volgende pre-pro rata breuk:

$$\frac{(\text{EUR } 15.000)}{(\text{EUR } 15.000 + \text{EUR } 39.000)} * 100\% = 27,78\%$$

5.3 Tussenconclusie

Op basis van de jurisprudentie van het HvJ en de HR wordt een belastingplichtige die louter met btw belaste handelingen uitvoert, in Nederland niet geconfronteerd met een aftrekbeperking op het moment dat hij een onbelastbare subsidie ontvangt.

Ingeval sprake is van een belastingplichtige die zowel economische activiteiten (belast en/of vrijgesteld) als niet-economische activiteiten verricht en hiervoor één of meer onbelastbare subsidies ontvangt, heeft deze onbelastbare subsidie wel degelijk invloed op het aftrekrecht van een belastingplichtige. De aftrek van btw op kosten die zowel zien op de economische activiteiten als op niet-economische activiteiten, dient dan aan de hand van een verdeelsleutel (de pre-pro rata breuk) te worden bepaald.

Deze verdeelsleutel kan worden berekend aan de hand van een methode op basis van omzet, werkelijk gebruik of investeringen. Waarbij een verdeelsleutel op basis van investeringen naar mijn mening de voorkeur geniet op het moment dat een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik praktisch niet haalbaar is. Een voordeel van een verdeelsleutel op basis van investeringen is naar mijn mening dat een dergelijke verdeelsleutel, in

⁴³ Conclusie A-G Mazak van 11 december 2007, nr. C-437/06 (*Securenta*), r.o 21

vergelijking met een verdeelsleutel op basis van omzet, rekening houdt met de wijze waarop de onbelastbare subsidie wordt aangewend.

6. Subsidies en de invloed op het aftrekrecht in andere EU-lidstaten

In dit hoofdstuk wordt voor een drietal EU-lidstaten (België, het Verenigd Koninkrijk en Ierland) op hoofdlijnen de invloed van onbelastbare subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige beschreven. Het doel is om de handelwijze van deze lidstaten te vergelijken met de Nederlandse benadering op dit punt.

6.1 België

In artikel 26 van de Belgische btw-wet wordt geregeld wat onder een prijssubsidie dient te worden verstaan:

“Voor leveringen van goederen en diensten wordt de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt, of een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden”.

In België bestaat geen speciale wettelijke bepaling die onbelastbare subsidies, de zogenoemde ‘werkingssubsidies’, voor de btw definieert.

Hierna wordt beschreven dat de impact van een onbelastbare subsidie sterk afhangt van de status van de belastingplichtige.

- 1) Een belastingplichtige verricht uitsluitend belastbare prestaties (btw-belaste prestaties of zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde prestaties).
- 2) Een belastingplichtige verricht zowel economische activiteiten als zelfstandige niet-economische activiteiten.

Ad 1) Het ontvangen van een onbelastbare subsidie heeft geen invloed op het aftrekrecht van een belastingplichtige die uitsluitend belastbare prestaties verricht, aangezien onbelastbare subsidies niet in de pro rata mogen worden opgenomen.⁴⁴

Ad 2) De Belgische belastingdienst stelt zich op standpunt dat een gedeeltelijk belastingplichtige die zowel economische activiteiten als zelfstandige niet-economische activiteiten verricht en een onbelastbare subsidie ontvangt, deze subsidie in de noemer van de pro rata breuk dient op te nemen. De Belgische belastingdienst baseert dit standpunt mede op lokale jurisprudentie waarin is bepaald dat: “rekening houdende met het feit dat de activiteit niet alleen geen recht op aftrek geeft maar bovendien geen omzet genereert, het bedrag van giften of subsidies specifiek bestemd voor die activiteiten op te nemen in de noemer van het verhoudingsgetal”.⁴⁵

6.2 Verenigd Koninkrijk

In het Verenigd Koninkrijk bestaat geen wettelijke bepaling die de btw-behandeling van subsidies voor de btw definieert. De belastingdienst in het Verenigd Koninkrijk volgt de handvatten die HvJ in de arresten *Keeping Newcastle Warm* en *Office des Produits Wallons* heeft gegeven.

⁴⁴ Vragen en Antwoorden Belgische Senaat, zitting 1999-2000, 22 december 1999, Bulletin 2-18 (Vraag nr. 314 NYSSSENS)

⁴⁵ Rechtbank van Eerste Aanleg Antwerpen, 5 oktober 2001, Fisconetplus en Vragen en Antwoorden Belgische Senaat, zitting 1999-2000, 22 december 1999, Bulletin 2-18 (Vraag nr. 314 NYSSSENS)

Een onbelastbare subsidie heeft in het Verenigd Koninkrijk in zijn geheel geen invloed op het aftrekrecht van een belastingplichtige (ongeacht de status van deze belastingplichtige). Hierbij dient te worden opgemerkt dat belastingplichtigen in het Verenigd Koninkrijk over het algemeen geen niet-ondernemerssfeer kennen, maar uitsluitend een ondernemerssfeer waarbinnen btw-belast en/of btw-vrijgesteld kan worden gepresteerd.

6.3 Ierland

Ook in Ierland wordt om te bepalen of een subsidie belastbaar is voor de btw, aangesloten bij de jurisprudentie van het HvJ.

Een belastingplichtige die volledig belast presteert en een onbelastbare subsidie ontvangt, wordt in Ierland niet geconfronteerd met een aftrekbepanking. Een belastingplichtige die zowel economische activiteiten als zelfstandige niet-economische activiteiten verricht en een onbelastbare subsidie ontvangt, wordt in principe wel geconfronteerd met een aftrekbepanking.⁴⁶

In de Ierse btw-wetgeving is echter niet geregeld wat onder 'omzet' dient te worden verstaan voor de bepaling van de pro rata. Verder is in de Ierse btw-wetgeving ook niet expliciet geregeld hoe subsidies in de pro rata dienen te worden opgenomen. In de praktijk komt het erop neer dat van geval tot geval dient te worden bepaald of onbelastbare subsidies invloed heeft op het aftrekrecht van een belastingplichtige.

6.4 Tussenconclusie

De belastbaarheid van subsidies wordt in alle onderzochte landen, net als in Nederland, getoetst aan de criteria die het HvJ heeft gegeven in de in paragraaf 3.2.1 genoemde jurisprudentie.

Een belastingplichtige die volledig belast presteert en een onbelastbare subsidie ontvangt, wordt in geen van de onderzochte landen geconfronteerd met een aftrekbepanking. In België en Ierland wordt een belastingplichtige die zowel economische activiteiten als zelfstandige niet-economische activiteiten verricht en hiervoor een onbelastbare subsidie ontvangt, in principe geconfronteerd met een beperking van zijn aftrekrecht. Hierbij dient te worden opgemerkt dat in de Ierse wetgeving niet is geregeld hoe een onbelastbare subsidie in een dergelijke situatie in de pro rata breuk dient te worden opgenomen, terwijl het in België in beginsel verplicht is om een onbelastbare subsidie in de noemer van de pro rata breuk op te nemen.

De praktijk in België en Ierland is naar mening goed vergelijkbaar met de Nederlandse benadering ten aanzien van de invloed van onbelastbare subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige. Alleen de handelwijze van het Verenigd Koninkrijk wijkt enigszins af van de Nederlandse benadering, doordat een onbelastbare subsidie in het Verenigd Koninkrijk in zijn geheel geen invloed heeft op het aftrekrecht van een belastingplichtige (ongeacht de status van een belastingplichtige).

⁴⁶ Irish Revenue, *A Guide to Apportionment of Input Tax*, October 2001

7. Conclusie

Om te bepalen of sprake is van een belastbare subsidie voor de btw, dient op basis van jurisprudentie van het HvJ te worden nagegaan of er cumulatief wordt voldaan aan de voorwaarde dat er verbruik plaatsvindt door de subsidieverstrekker of door een identificeerbare derde en aan de voorwaarde dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de ontvangen subsidie en de door de subsidieverkrijger verrichte prestatie. Het is hierbij van belang is om op te merken dat de juridische benaming van een subsidie niet relevant is om te bepalen of een subsidie belastbaar is voor de btw.

Indien niet aan de hiervoor beschreven twee voorwaarden wordt voldaan, is sprake van een onbelastbare subsidie en dient te worden nagegaan of deze onbelastbare subsidie het aftrekrecht van een belastingplichtige beïnvloedt.

Op basis van de jurisprudentie van het HvJ en de HR wordt een belastingplichtige die louter met btw belaste handelingen verricht, naar mijn mening niet geconfronteerd met een aftrekbeperking op het moment dat hij een onbelastbare subsidie ontvangt.

Ingeval sprake is van een belastingplichtige die zowel economische activiteiten (belast en/of vrijgesteld) als zelfstandige niet-economische activiteiten verricht en hiervoor één of meer onbelastbare subsidies ontvangt, heeft deze subsidie in beginsel wel degelijk invloed op het aftrekrecht van een belastingplichtige. De mate van aftrek van btw op kosten die zowel zien op de economische activiteiten als op zelfstandige niet-economische activiteiten, dient dan aan de hand van een verdeelsleutel (de pre-pro rata breuk) te worden bepaald.

Deze verdeelsleutel kan in Nederland worden vastgesteld aan de hand van een methode op basis van omzet, werkelijk gebruik of investeringen. Waarbij een verdeelsleutel op basis van investeringen naar mijn mening de voorkeur geniet op het moment dat een verdeelsleutel op basis van werkelijk gebruik praktisch niet haalbaar is. Een voordeel van een verdeelsleutel op basis van investeringen is naar mijn mening dat een dergelijke verdeelsleutel, in vergelijking met een verdeelsleutel op basis van omzet, rekening houdt met de wijze waarop de subsidie wordt aangewend.

Bij het voorgaande dient te worden opgemerkt dat de lijn in de Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie inzake de invloed van onbelastbare subsidies op het aftrekrecht van een belastingplichtige over het algemeen genomen overeenkomt met de wijze waarop met deze problematiek in het Verenigd Koninkrijk, Ierland en België wordt omgegaan. Hierbij dient te worden opgemerkt dat Nederland het enige land is, in vergelijking met de overige onderzochte landen, dat in zijn regelgeving een mogelijkheid heeft opgenomen om de pre-pro rata breuk op basis van werkelijk gebruik te bepalen.

Literatuurlijst

S.T.M. Beelen et al., *Cursus Belastingrecht Omzetbelasting – Studenteneditie 2012-2013*, Deventer 2012

S.T.M. Beelen, *Aftrek van btw als (belaste) omzet ontbreekt*, Deventer 2010

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

A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer 2009

A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'Aftrek van voorbelasting ter zake van handelingen buiten het kader van de onderneming', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 6928, 2011 pag. 1465

A.J. van Doesum en H.W.M. van Kesteren, 'De onlosmakelijke samenhang tussen kosten en belastbare handelingen', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 6960, 2012 pag. 885.

M.M. Gabriël en H.W.M. van Kesteren, 'Het berekenen van een 'pre pro rata'', in: *NTFR* 2010-2415

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

K. van der Heijden, *Subsidieverstrekking; een praktische handreiking*, Den Haag 2006

M.E. van Hilten, *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*, Deventer 2010

Irish Revenue, *A Guide to Apportionment of Input Tax*, October 2001

R. Knipsael en J. Rakhan, 'Onbelastbare subsidies en het recht op aftrek van BTW', in: *Weekblad fiscaal recht* nr. 7003, 2013 pag. 686

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

J.J.P. Swinkels, 'Some Aspects of Input Tax Deduction under the Pro Rata of the EU VAT System', in: *International VAT Monitor*, September/October 2008

Vragen en Antwoorden Belgische Senaat, zitting 1999-2000, 22 december 1999, Bulletin 2-18 (Vraag nr. 314 NYSSSENS)

Europese jurisprudentie HvJ

HvJ 5 juli 1988, nr. C-289/86, FED 1988/496 (Happy Family)
HvJ 6 december 1990, nr. C-343/89, BNB 1991/190, (Max Witzemann)
HvJ 29 februari 1996, nr. C-215/94, BNB 1997/342 (Jurgen Mohr)
HvJ 18 december 1997, nr. C-384/95, V-N 1998/5.17 (Landboden-Agrardienste)
HvJ 27 september 2001, nr. C-16/00, V-N 2001/55.7 (Cibo Participations SA)
HvJ 22 november 2001, nr. C-184/00, BNB 2002/211 (Office des Produits Wallons)
HvJ 13 juni 2002, nr. C-353/00, V-N 2002/33.24 (Keeping Newcastle Warm)
HvJ 27 november 2003, nr. C-497/01, V-N 2003/61.18 (Zita Modes)
HvJ 29 april 2004, nr. C-77/01, BNB 2004/285, (EDM)
HvJ 26 mei 2005, nr. C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik)
HvJ 6 oktober 2005, nr. C-243/03, V-N 2005/51.22 (Commissie tegen Frankrijk)
HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03, V-N 2005/51.21 (Commissie tegen Spanje)
HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06, V-N 2008/14.20 (Securenta)
HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08, V-N 2009/25.18 (PARAT)
HvJ 16 februari 2012, nr. C-25/11, V-N 2012/15.25 (Varzim Sol)
Conclusie A-G Mazak van 11 december 2007, nr. C-437/06 (Securenta)

Nationale jurisprudentie

HR 17 februari 1988, nr. 24 275, BNB 1988/147 (British Touroperator)
HR 16 juli 1993, nr. 28 619, BNB 1993/256 (Cultureel-Filosofische bibliotheek)
HR 30 augustus 1996, nr. 31 009, BNB 1996/391 (Radio II)
HR 15 december 1999, nr. 34 958, V-N 2000/4.18 (Zeehondencrèche)
HR 24 juli 2001, nr. 36 597, BNB 2001/350 (Landgoed I-arrest)
HR 11 mei 2012, nr. 11/02840, BNB 2012/287 (met noot Van Kesteren) en FED 2012/92 (met noot Van Doesum)
HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, BNB 2012/222
Conclusie A-G van Hilten van 13 oktober 2011, nr. 10/01746, V-N 2012/4.26
Rechtbank van Eerste Aanleg Antwerpen, 5 oktober 2001, Fisconetplus