

Btw-aftrek bij belaste en vrijgestelde activiteiten

BTW - Voor het recht op aftrek van voorbelasting geldt als hoofdregel dat de voorbelasting op goederen en diensten die worden gebruikt voor belaste handelingen aftrekbaar is. De voorbelasting op goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde of onbelaste handelingen is niet aftrekbaar. Ondernemers die zowel belaste handelingen verrichten, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, moeten de kosten splitsen.

Voor het splitsen van de btw op de kosten met betrekking tot belaste en vrijgesteld of onbelaste handelingen, gelden de volgende splitsingsregels:

- kosten van goederen en diensten die uitsluitend wor-

den gebruikt voor belaste handelingen;

- kosten van goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor vrijgestelde of onbelaste handelingen; en
- kosten van goederen en diensten die voor beide hiervoor genoemde categorieën worden gebruikt.

De btw op de eerste categorie kosten is volledig aftrekbaar. De btw op de tweede categoriekosten is niet aftrekbaar. Voor de laatste categorie kosten moet een splitsing worden gemaakt in een deel van de btw dat aftrekbaar is en een deel van de btw dat niet-aftrekbaar is.

Pas als vaststaat dat een goed of dienst wordt gebruikt voor beide categorieën, moet de voorbelasting worden

gesplitst. Vervolgens wordt de splitsing aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming herzien, op basis van de verhoudingen over het gehele jaar.

Bij onroerende zaken kan het voorkomen dat er verschil bestaat tussen het tijdstip van de aanschaf en het moment waarop de onroerende zaak in gebruik wordt genomen. In die situatie moet de voorbelasting eerst worden gesplitst op basis van de gegevens van het tijdvak van

Wie zowel belaste handelingen verricht als handelingen zonder recht op aftrek van voorbelasting, moet de kosten splitsen

aanschaf. In het tijdvak waarin de onroerende zaak in gebruik wordt genomen, vindt vervolgens een herziening plaats van de in eerste instantie in aftrek gebrachte btw. Bij investeringsgoederen is de aftrek dan nog niet definitief. De aftrek moet voor roerende zaken worden herzien gedurende vier jaar na het jaar van ingebruikneming, en voor onroerende zaken gedurende negen jaar na het jaar van ingebruikneming.

De splitsing in welk deel van de btw aftrekbaar is en welk deel van de btw niet-aftrekbaar is, vindt plaats op basis van de verhouding tussen de belaste omzet ten opzichte

van de totale omzet. Dit wordt de pro-rata-aftrek genoemd. Splitsing naar werkelijk gebruik is toegestaan, als de splitsing op basis van het werkelijk gebruik voor belaste of vrijgestelde of onbelaste handelingen een zuiverder resultaat geeft.

Niet-economische handelingen

Niet-economische handelingen geven geen recht op aftrek van voorbelasting. Wel moet eerst onderscheid worden gemaakt tussen zelfstandige en niet-zelfstandige niet-economische handelingen. *Zelfstandige niet-economische handelingen* zijn handelingen die niet nauw zijn verbonden met economische handelingen die de ondernemer verricht. Voor deze zelfstandige niet-economische handelingen heeft de ondernemer geen recht op aftrek van voorbelasting. Dit betekent dat voor de aftrek van de btw op algemene kosten een zogenaemde pre-pro-rataberekening moet worden gemaakt, in verband met de zelfstandige niet-economische handeling.

Niet-zelfstandige niet-economische handelingen zijn niet-economische handelingen van een stichting die zo nauw zijn verbonden met de economische handelingen, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen. De niet-economische handelingen worden dan voor de btw-heffing niet als zelfstandige handelingen in aanmerking genomen.

Hiervan is sprake als de economische en niet-economische handelingen feitelijk en economisch zo nauw verbonden zijn dat zij een geheel vormen, of als deze handelingen binnen het economische verkeer wederzijds afhankelijk zijn. In dat geval heeft de stichting voor deze niet-economische handelingen recht op aftrek van voorbelasting, voor zover de economische handelingen waarmee ze nauw verbonden zijn, zijn aan te merken als belaste handelingen.

Of sprake is van nauwe verbondenheid tussen economische en de (niet-zelfstandige) niet-economische handelingen, moet worden beoordeeld aan de hand van feiten en omstandigheden.

Recht op aftrek van voorbelasting

Indien een ondernemer een onbelaste subsidie ontvangt voor een niet-zelfstandige economische activiteit, moet de btw op de algemene kosten worden gesplitst op basis van de pre-pro-ratamethode. De berekening ziet er dan als volgt uit:

omzet uit economische activiteiten
----- = pre-pro-ratapercentage
omzet uit economische en niet-economische activiteiten

Voorbeeld

Een ondernemer realiseert in 2018 de volgende omzet:

Economische activiteiten	200.000 euro
Btw-belast	100.000 euro
Vrijgesteld	100.000 euro
Niet-economische activiteiten	50.000 euro

	Totaal
	250.000 euro

De btw op algemene kosten van de ondernemer bedraagt in dit jaar 10.000 euro. Het pre-pro rata wordt dan als volgt berekend:

omzet uit economische activiteiten	200.000 euro
-----	= 80 procent
omzet uit alle activiteiten	250.000 euro

Dit betekent dat van de btw op de algemene kosten 80 procent is toe te rekenen aan de economische activiteiten van de ondernemer ofwel 8.000 euro.

Gebruik goederen en diensten	Aftrekbaarheid voorbelasting
100 procent gebruik voor belaste prestaties	100 procent aftrek voorbelasting
100 procent gebruik voor vrijgestelde prestaties	voorbelasting niet-afrekbaar
100 procent gebruik voor niet-economische (onbelaste) prestaties	voorbelasting niet-afrekbaar
gebruik voor economische en niet-economische prestaties	voorbelasting aftrekbaar volgens de pre-pro-rataberekening
gebruik voor belaste en vrijgestelde prestaties (gemengd gebruik)	voorbelasting aftrekbaar volgens de pro-rataberekening

Het pre-pro-ratapercentage geeft weer welk deel van de algemene kosten zijn toe te rekenen aan economische activiteiten. Op dat deel van de algemene kosten wordt vervolgens de pro-rataberekening toegepast.

Na toepassing van de pre-pro-ratamethode, dient de pro-ratamethode te worden toegepast. Pro rata ziet in beginsel alleen op economische prestaties en wordt berekend door het bedrag van de btw-belaste omzet te delen door de totale omzet.

Incidentele bedrijfsvreemde prestaties worden niet in de pro-rataberekening meegenomen. Het resultaat daarvan bepaalt de mate van recht op aftrek van voorbelasting. In de tabel zijn de in het voorgaande genoemde regels samengevat.

Recente ontwikkeling pro rata

De Hoge Raad oordeelde onlangs dat bij het vaststellen van de pro rata voor een hogeschool de rijksbijdragen niet meegenomen moeten worden in de noemer van de pro rata.

In dit arrest ging het om een hogeschool die zich bezighoudt met wettelijk geregeld onderwijs, dat verplicht is vrijgesteld van btw. Naast de btw-vrijgestelde onderwijs-

Als een instelling rijksbijdragen heeft meegeteld voor de totale omzet, is het raadzaam bezwaar te maken tegen de eigen btw-aangifte

activiteiten houdt de hogeschool zich bezig met btw-belaste activiteiten die samenhangen met het onderwijs, zoals het verrichten van onderzoek, de exploitatie van de kantine, het verzorgen van kopieerwerk en het verhuren van ruimten.

Vanwege deze vrijgestelde en belaste activiteiten is de btw op investeringen in bijvoorbeeld een schoolgebouw beperkt aftrekbaar volgens de pro rata naar belaste omzet, gedeeld door de totale omzet.

De rijksbijdragen en overige subsidies die de hogeschool

Voorbeeld

Het recht op aftrek wordt vervolgens pro rata berekend:

omzet belaste activiteiten 100.000 euro
 ----- = pro-ratapercentage: 50 procent
 omzet uit alle economische activiteiten 200.000 euro

Van de aan btw op de economische activiteiten toe te rekenen algemene kosten heeft de ondernemer voor 50 procent recht op aftrek van voorbelasting op basis van pro rata. Dat komt neer op 50 procent maal 8.000 euro = 4.000 euro btw, die teruggevraagd kan worden in rubriek 5b van de btw-aangifte.

ontvangt tellen niet mee voor de totale omzet, omdat deze bijdragen niet kwalificeren als opbrengsten maar als een vorm van financiering. Dit leidt tot een hoger pro-ratapercentage en daarmee tot een hogere btw-aftrek. Als blijkt dat een instelling de rijksbijdragen heeft meegeteld voor de totale omzet, is het raadzaam om bezwaar te maken tegen de eigen btw-aangifte.

Tot besluit

Bij gebruik van goederen en diensten voor zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde activiteiten, moet steeds op basis van pro rata de btw-aftrek worden bepaald. Met name bij investeringen in nieuwbouw in een jaar of in de afgelopen tien jaar kunnen de belangen groot zijn om de meest optimale aftrek van btw vast te stellen. Vanwege de recente ontwikkelingen rond pro rata is het raadzaam te beoordelen of de pro rata juist is berekend en, indien nodig, bezwaar te maken tegen de eigen btw-aangifte.

(*mr. C.W. van Vilsteren*)

Hoge Raad, 23 februari 2018, zaaknummer ECLI:NL:HR:2018:267