

## Subsidie veelal niet van invloed op (Pre) pro-rata BTW

### Bij grote investeringen is belang optimale BTW-af trek groot

**BTW die drukt op kosten met betrekking tot goederen en diensten die worden gebruikt voor BTW belaste handelingen kan in aftrek worden gebracht. BTW op goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde of niet economische handelingen kan niet in aftrek worden gebracht. Ondernemers die zowel belaste handelingen verrichten als vrijgestelde en/of niet economische handelingen moeten BTW op kosten splitsen.**

9 aug 2018 Kennis mr. Carola van Vilsteren

### BTW en splitsingsregels aftrek voorbelasting

Voor het splitsen van de BTW op de kosten met betrekking tot belaste en vrijgestelde of niet economische handelingen, gelden de volgende splitsingsregels:

- **Kosten van goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor belaste handelingen;**
- **Kosten van goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor vrijgestelde of niet economische 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 BTW op algemene kosten moet een splitsing worden gemaakt in een deel van de BTW dat wel aftrekbaar is en een deel van de BTW dat niet aftrekbaar is. Daarbij komt de pre-pro-rata en pro-rata om de hoek kijken.

#### Pre-pro-rata

Bij het verrichten van niet economische handelingen wordt aan de hand van de pre-pro-rata berekend welk deel van de kosten is toe te rekenen aan economische activiteiten en welk deel aan niet economische activiteiten. De pre pro rata berekening ziet er als volgt uit:

Omzet uit economische activiteiten

---

= pre-pro-rata percentage

Omzet uit economische en niet-economische activiteiten

Het pre-pro-rata percentage geeft weer welk deel van de algemene kosten zijn toe te rekenen aan economische activiteiten.

Op dat deel van de algemene kosten wordt vervolgens het pro-rata toegepast.

#### Pro-rata

Het pro-rata ziet op economische prestaties. Het pro-rata wordt berekend door het bedrag van de BTW-belaste omzet te delen door de totale omzet.

Incidentele bedrijfsvreemde prestaties worden niet in de pro-rata berekening meegenomen. Het resultaat daarvan bepaalt de mate van recht op aftrek van BTW. De pro-rata berekening ziet er als volgt uit:

### DOSSIER

BTW

47

### MEEST GELEZEN

- **9 jan 2018** Verlaagd BTW-tarief per 1-1-2019 verhoogd van 6% naar 9%
- **15 jan 2018** BTW privégebruik auto in de laatste BTW-aangifte 2017
- **3 mei 2018** Cursus vastgoed, btw en ovb
- **17 jan 2018** Het doorbelasten van kosten is niet altijd een belaste prestatie voor de btw
- **24 jan 2018** Btw-wijzigingen 2018: laatste update

### BENT U SPECIALIST?

En wilt u op onze site fiscale artikelen publiceren die waardevol zijn voor andere adviseurs? Graag bespreken wij met u de mogelijkheden!

## Omzet belaste activiteiten

---

Omzet uit alle economische activiteiten

= pro-rata percentage

Splitsing naar werkelijk gebruik is toegestaan, als die splitsing op basis van het werkelijk gebruik een zuiverder resultaat geeft.

Anders dan het pre-pro-rata percentage wordt het pro-rata percentage naar boven afgerond op hele getallen.

### BTW en niet-economische handelingen

Niet-economische handelingen geven geen recht op aftrek van BTW. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen zelfstandige en niet-zelfstandige niet-economische handelingen.

#### Zelfstandige niet-economische handelingen

Dit 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 BTW. Dit betekent dat voor de aftrek van de BTW op algemene kosten een zogenoemde pre-pro-rataberekening moet worden gemaakt, in verband met de zelfstandige niet-economische handeling.

#### Niet-zelfstandige niet-economische handelingen

Dit zijn niet-economische handelingen van bijvoorbeeld een stichting die zo nauw zijn verbonden met de economische handelingen, dat bij elkaar genomen alleen sprake is van economische handelingen. Hiervan is sprake als de economische en niet-economische handelingen feitelijk en economisch zo nauw zijn verbonden dat zij een geheel vormen, of als deze handelingen binnen het economische verkeer wederzijds afhankelijk zijn.

In dat geval bestaat recht op aftrek van BTW voor deze niet-economische handelingen voor zover de economische handelingen waarmee ze nauw verbonden zijn, zijn aan te merken als belaste handelingen. Of sprake is van nauwe verbondenheid tussen de economische en de (niet-zelfstandige) niet-economische handelingen, moet worden beoordeeld aan de hand van feiten en omstandigheden.

### BTW en vrijgestelde prestaties

De Hoge Raad oordeelde in een arrest uit 10 januari 2014 (url: <http://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:HR:2014:9>) over een situatie waarin een deel van een kantoorgebouw alleen wordt gebruikt voor BTW belaste prestaties (makelaardij), een deel alleen wordt gebruikt voor vrijgestelde prestaties (verzekeringen) en een deel voor zowel vrijgestelde als belaste prestaties (makelaardij en verzekeringen). Voor het vaststellen van de aftrekbare BTW op het kantoorgebouw hanteert de ondernemer de volgende methode:

- **De BTW op de kantoorruimte in gebruik voor makelaardij is aftrekbaar; de BTW wordt daarbij toegerekend op basis van m2 vloeroppervlakte;**
- **De BTW op de kantoorruimte in gebruik voor verzekeringsactiviteiten is niet aftrekbaar; de BTW wordt daarbij toegerekend op basis van m2 vloeroppervlakte;**
- **De BTW op kantoorruimte die zowel voor makelaardij als voor verzekeringen in gebruik is is aftrekbaar naar rato van de belaste omzet ten opzichte van de totale omzet.**

Volgens de Hoge Raad is deze berekening niet correct en moet voor het gehele kantoorgebouw de omzet pro-rata (dus belaste omzet gedeeld door totale omzet) gehanteerd worden.

#### Let op!

Op basis van [rechtspraak](https://btwjurisprudentie.nl/hvj-10-07-2014-banco-mais-c-18313/) (url: <https://btwjurisprudentie.nl/hvj-10-07-2014-banco-mais-c-18313/>) van het Europese Hof in 2014 kan gesteld worden dat

het arrest van de Hoge Raad van 2006 achterhaald is waardoor binnen een onderneming meerdere pro-rata's mogelijk zijn. Uit het arrest van het Europese Hof blijkt dat een deel van de omzet kan worden gebruikt om het werkelijk gebruik vast te stellen. Houdt hier, indien dat gunstiger uitpakt rekening mee bij het berekenen van de aftrek van BTW op investeringen in gemengd gebruikte panden en bij herzieningsberekeningen! Maak in dat geval binnen 6 weken bezwaar tegen de eigen BTW aangifte.

### Voorbeeld BTW pre-pro-rata in combinatie met pro-rata

Een ondernemer realiseert in 2018 de volgende omzet:

BTW-belast	€ 100.000
Vrijgesteld	€ 100.000
Niet-economische activiteiten	€ 50.000 +
	-----
Totaal	€ 250.000

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

$$\frac{\text{Omzet uit economische activiteiten € 200.000}}{\text{Omzet uit alle activiteiten € 250.000}} = 80\%$$

Dit betekent dat van de BTW op de algemene kosten 80% is toe te rekenen aan de economische activiteiten van de ondernemer ofwel € 8.000.

Na toepassing van de pre-pro-rata, dient de pro-rata te worden toegepast:

$$\frac{\text{Omzet belaste activiteiten € 100.000}}{\text{Omzet uit alle economische activiteiten € 200.000}} = \text{pro-ratapercentage: 50\%}$$

Van de aan BTW op de economische activiteiten toe te rekenen algemene kosten heeft de ondernemer voor 50% recht op aftrek van BTW op basis van pro-rata.

Dat komt neer op 50% maal € 8.000 = € 4.000 die teruggevraagd kan worden in rubriek 5b van de BTW-aangifte.

In de onderstaande tabel zijn de in het voorgaande genoemde regels samengevat.

<b>Gebruik goederen en diensten</b>	<b>Aftrek BTW</b>
100% gebruik voor belaste prestaties	100% aftrek BTW
100% gebruik voor vrijgestelde prestaties	Geen BTW aftrek
100% gebruik voor niet-economische (onbelaste) prestaties	Geen BTW aftrek
gebruik voor economische en niet-economische prestaties	BTW aftrek volgens de pre-pro-rataberekening
gebruik voor belaste en vrijgestelde prestaties (gemengd gebruik)	BTW aftrek volgens de pro-rataberekening

### Recente ontwikkeling pro-rata

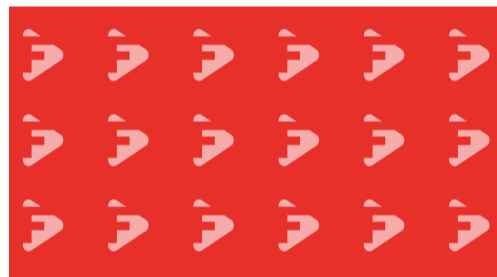
De [Hoge Raad](https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2018:267) (url: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2018:267>) oordeelde op 23 februari 2018 dat bij het vaststellen van de pro-rata voor een hogeschool de rijksbijdragen niet meegenomen moeten worden 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 onderwijsactiviteiten 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. Vastgesteld is dat bij de hogeschool geen sprake is van een zelfstandige niet economische activiteit zodat geen splitsing kan worden gemaakt tussen niet-economische en economische activiteiten. Er is dan ook geen sprake van een pre-pro-rata; wel van een pro-rata.

De rijksbijdragen en overige subsidies die de hogeschool ontvangt tellen volgens de Hoge Raad niet mee voor de totale omzet, omdat deze bijdragen niet kwalificeren als opbrengsten maar als een vorm van financiering. Het argument van de Belastingdienst dat door opname van de rijksbijdrage/subsidies in de noemer van de pro-rata het werkelijk gebruik van algemene kosten beter tot zijn recht komt wordt door de Hoge Raad niet gevolgd. Dit leidt tot een hoger pro-ratapercentage en daarmee tot een hogere BTW-aftrek.

## Conclusie

Bij gebruik van goederen en diensten voor zowel niet economische activiteiten als economische activiteiten en/of bij gebruik van goederen en diensten voor zowel BTW-belaste als BTW-vrijgestelde activiteiten, moet steeds op basis van een (pre) 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.

Auteur



**mr. Carola van Vilsteren**  
Van Vilsteren BTW advies  
Heelsum  
Specialisme(n): BTW