

SUBSIDIE EN DE GEVOLGEN VOOR DE BTW

Is een subsidie nu wel of niet belast met BTW? Een antwoord op die ogenschijnlijk simpele vraag is niet zomaar te geven.

Er komen nogal wat voorwaarden en regeltjes aan te pas. Wordt een subsidie bijvoorbeeld gebruikt als ‘vergoeding’ voor een dienst of een levering? Is het bestemd voor het ‘algemeen belang’ of juist een specifieke groep? In welke situaties is men vrijgesteld van BTW en hoe zit het eigenlijk als de overheid een rol speelt? Dit artikel geeft antwoord op onder andere deze vragen. De praktijkvoorbeelden verduidelijken de theorie.

DE SUBSIDIE MOET WORDEN VERSTREKT AAN EEN ONDERNEMER

Het begrip *subsidie* wordt in de Nederlandse wet 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.’ Er is een verschil tussen een subsidieverstrekking en een opdrachtverstrekking. Van opdrachtverstrekking is sprake als er een tegenprestatie wordt verricht. Dan is er BTW verschuldigd, tenzij de prestatie vrijgesteld is van BTW.

Nadat is vastgesteld dat er sprake is van een subsidie, is het de vraag of de subsidie met BTW is belast. Daarbij zijn de volgende uitgangspunten van belang. De subsidie:

- is verstrekt aan een ondernemer;
- is niet verstrekt aan een lagere overheid in haar hoedanigheid van overheid (subsidie niet belast met BTW);
- is niet verstrekt aan eigen organen (niet belast met BTW);
- wordt niet gebruikt voor het verrichten van vrijgestelde prestaties door de subsidieontvanger.

Ondernemer

Als eerste moet de subsidie verstrekt worden aan een ondernemer. Een ondernemer is een ieder die een beroep of bedrijf uitoefent. Een bedrijf is een organisatie van kapitaal en arbeid, die erop gericht is om in een duurzaam streven (regelmatig), door deelneming aan het economisch verkeer, behoeften te bevredigen (tegen vergoeding).

Vergoeding

De BTW die verschuldigd is vanwege een geleverd product of een verrichte dienst, wordt normaliter berekend over de vergoeding. De vergoeding is het totale bedrag - exclusief BTW - dat in rekening wordt gebracht. Dit houdt in dat ook een subsidie BTW-technisch kan worden aangemerkt als ‘vergoeding’ voor een dienst of een levering. De heffing van BTW komt dus pas aan de orde wanneer tegenover de levering of dienst een vergoeding staat. Bij subsidies is het niet altijd eenvoudig om een rechtstreeks verband te leggen tussen een levering/dienst en de subsidie. Als een dergelijk verband aanwezig is, is er over de subsidie BTW verschuldigd.

EEN VOORBEELD

De plaatselijke bibliotheek organiseert een expositie over de geschiedenis van het dorp. De gemeente verstrekt daarvoor een subsidie van 75 cent per verkocht kaartje. Hiermee wil de gemeente voorkomen dat de prijs van het kaartje te hoog wordt en dat er mensen zijn die de expositie daardoor niet kunnen bezoeken. In dit geval is er sprake van een belaste prijssubsidie. De bibliotheek moet de gemeente een factuur met BTW sturen.

Tegenprestatie

Als regel kunnen we stellen dat bijdragen die aangemerkt moeten

worden als prijssubsidies, in de btw-sfeer vallen. In die situatie wordt in feite een deel van de vergoeding voor de met btw-plichtige prestatie door een ander dan de afnemer betaald. Daarnaast zijn bijdragen in ruil waarvoor de subsidieverstrekker of een aanwijsbare derde een prestatie ontvangt, onderworpen aan de btw (er is sprake van 'verbruik'). Het betreft hier bijdragen die ook wel worden aangeduid als zogeheten pseudosubsidies en subsidies in ruil waarvoor derden een taak van de overheid overnemen. Een subsidie is belast met btw, als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- de subsidie vormt (een onderdeel van) de (markt)prijs;
- de subsidie staat rechtstreeks in verband met een activiteit van degene die de bijdrage ontvangt;
- de activiteit van degene die de subsidie ontvangt, leidt tot verbruik van deze prestatie door de gever of een identificeerbare derde.



De subsidie is niet belast met btw als de bijdrage wordt verstrekt met het oog op de behartiging van het algemeen belang of als er geen sprake is van verbruik.

VOORBEELDEN VAN DEZE SUBSIDIES

Voorbeelden van subsidies waarbij geen sprake is van verbruik, zijn exploitatiesubsidies en budgetsubsidies. Exploitatiesubsidies zijn bedoeld om een exploitatietekort af te dekken. Een budgetsubsidie is een subsidie waarbij de bestaande regelingen ter afdekking van exploitatietekorten worden aangepast. Dit wordt gedaan om overheidsgelden effectiever te besteden.

Let op! De activiteit waarvoor de subsidie wordt verstrekt, moet ten goede komen aan een aanwijsbare afnemer of groep van afnemers. De subsidie is dan belast met btw. Als de subsidie wordt verstrekt in het algemeen belang, dan is er geen sprake van een aanwijsbare afnemer. De subsidie is dan niet belast met btw. Zie het hierna volgende voorbeeld.

EEN VOORBEELD

Een melkveehouder ontvangt een subsidie van de Europese Gemeenschap voor het definitief beëindigen van zijn melkveehouderij. De EG handelt hierbij in het algemeen belang, namelijk het bevorderen van een goede werking van de communautaire markt voor melk. De overeenkomst om de melkproductie te beëindigen, levert namelijk geen voordeel op voor een identificeerbare gebruiker, waardoor niemand specifiek als afnemer van de dienst kan worden beschouwd.

Verbruik van de prestatie

Zoals hiervoor is aangegeven, is er sprake van een belaste subsidie als de door de subsidieontvanger verrichte dienst of levering ge- of verbruikt wordt door de subsidieverstrekker. Het rechtskarakter van de btw is immers dat van een algemene verbruiksbelasting. Van verbruik van de prestatie is sprake wanneer de overheid of identificeerbare andere personen voordeel genieten van de tegenprestatie door de subsidieontvanger. Zo is er voordeel van de tegenprestatie als de subsidie wordt gebruikt voor het beleid van de subsidiever-

strekker, het uitvoeren van door hem opgelegde taken of het op zijn verzoek of in zijn opdracht verrichten van prestaties.

Open call-subsidies niet belast met btw

Onlangs heeft de rechtbank in Den Haag een uitspraak gedaan in een zaak waarin subsidies waren verstrekt voor projecten voor de volksgezondheid. De subsidieverstrekker (*Zorg Onderzoek Nederland en Medische Wetenschappen*) hanteerde daarbij de 'open call'-methode. Dit is een subsidieronde op initiatief van de subsidieverstrekker, waarbij projectontwikkelaars zich op basis van algemene beleidsopdrachten kunnen inschrijven om op eigen initiatief een project te ontwikkelen. Centraal in deze zaak stond de vraag of de subsidieverstrekking door een zelfstandig bestuursorgaan in opdracht van het ministerie van vws en de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek, met btw was belast. De subsidieontvanger stelde zich op het standpunt dat hij onterecht btw had voldaan op zijn aangifte, omdat er geen rechtstreeks verband bestond tussen de vergoeding en de door hem verrichte prestaties. Vanuit zijn optiek kon de subsidieverstrekker daarom niet als verbruiker van de prestatie worden aangemerkt.

De Belastingdienst zag de subsidieverstrekker echter wél als afnemer van de prestatie van de subsidieontvanger. Diens opdracht was immers expliciete doelen bereiken. Van een vrijblijvende projectsubsidie was dus geen sprake.

Met verwijzing naar een uitspraak van het Hof van Justitie EG oordeelde de rechtbank dat de subsidieverstrekker als verbruiker kan worden aangemerkt als er sprake is van een voordeel van zijn kant. De rechtbank maakte uit de invulling van de 'open call'-



benadering op dat er in deze zaak geen concreet voordeel aan de zijde van de subsidieverstrekker kon worden vastgesteld. Hooguit kan het project bijdragen tot verbetering van de volksgezondheid. De ontvangen subsidies door de projectontwikkelaar waren daarom niet belast met BTW.

GEVOLGEN VAN EEN MET BTW BELASTE SUBSIDIE

Ontvanger

De subsidieontvanger moet een factuur met BTW uitreiken aan de subsidieverstrekker als vaststaat dat de subsidie is belast. Deze factuur moet voldoen aan de factuurvereisten, zoals die gelden vanaf 1 januari 2013.

Belaste subsidie, anders dan prijssubsidie

Als er geen sprake is van een prijssubsidie, maar van een subsidie die anderzijds is belast, moet worden gekeken naar het gebruik van de subsidie door de ontvanger. Als de subsidie wordt gebruikt voor een prestatie die wordt verricht als niet-ondernemer of als overheid, dan komt de BTW bij provincies en gemeenten in aanmerking voor compensatie via het BTW-compensatiefonds. Dit is anders als de subsidie wordt gebruikt voor een prestatie aan een individuele derde of voor prestaties die tegen vergoeding vrijgesteld zouden zijn.

VOORBEELD (1)

Door de aanleg van een snelweg stijgt de geluidsoverlast in een gemeente. Bij het centrum van het dorp wordt een geluidswal geplaatst. Bij een geluidswal die wordt aangelegd om buurtbewoners te beschermen, is er geen individuele derde aanwijsbaar. Net buiten het dorp woont ook een aantal mensen. Omdat het te duur is om ook daar een geluidswal aan te leggen, wordt een subsidie verstrekt voor het plaatsen van dubbelglas en andere geluidswerende maatregelen. Hierbij is een individuele derde (de bewoner/eigenaar van de woning) aanwijsbaar. Bij een geluidswal die wordt aangelegd om buurtbewoners te beschermen, is er geen individuele derde aanwijsbaar.

Verstrekker

De subsidieverstrekker moet beoordelen of de gefactureerde BTW aftrekbaar of compensabel is. BTW is alleen compensabel voor de overheid, mits men aan de gestelde voorwaarden voldoet. In geval van compensabele of aftrekbare BTW, vormt de BTW geen kostenpost.

Aftrek van voorbelasting

De BTW komt in aanmerking voor aftrek van voorbelasting als de prestatie door de subsidieverstrekker wordt gebruikt voor prestaties die hij als belaste ondernemer verricht. Wanneer een ondernemer zowel van BTW vrijgestelde als BTW-belaste activiteiten heeft, is het de vraag in hoeverre BTW als voorbelasting in aftrek kan worden gebracht voor goederen en diensten die zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt. Gemengde belastingplichtigen kunnen daarbij twee methoden toepassen:

- 1) het percentage aftrekbare BTW wordt berekend aan de hand van een breuk met in de teller de belaste omzet en in de noemer de totale omzet (de pro rata);
- 2) de aftrek vindt plaats op basis van het werkelijke gebruik van de ingekochte goederen en diensten.

Het Europese Hof van Justitie heeft recent geoordeeld hoe om te gaan met het recht op BTW-aftrek bij subsidies in geval een ondernemer zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. Als het een subsidie is waar een direct aanwijsbare tegenprestatie tegenover

staat, is er geen probleem. Deze subsidie is met BTW belast en leidt niet tot een aftrekbeperking. Voor andere (niet met BTW belaste) subsidies ligt dat anders. Volgens het Europese Hof kan een dergelijke subsidie alleen tot een aftrekbeperking leiden indien de ondernemer die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht bij het bepalen van de aftrek de hiervoor beschreven methode 1 gebruikt. In dat geval moet de subsidie in de noemer van de breuk worden meegenomen. Zodra deze ondernemer toestemming heeft om de aftrek op basis van het werkelijke gebruik vast te stellen (methode 2) kan met de subsidie geen rekening worden gehouden. In dat geval wordt het recht op aftrek bepaald aan de hand van bijvoorbeeld vierkante meters en niet op basis van omzet (waartoe een subsidie behoort). Met de subsidie kan dus alleen rekening worden gehouden als het recht op aftrek wordt bepaald aan de hand van omzet.

Praktijk: vaak geen recht op aftrek van voorbelasting

In de praktijk is de subsidie vaak afkomstig van een overheidsinstantie, die zelf geen recht heeft op aftrek van voorbelasting of niet in aanmerking komt voor het BTW-compensatiefonds. Wanneer de subsidie dan met BTW belast is, wordt de hoogte van het bedrag waarover de subsidieontvanger kan beschikken negatief beïnvloed. De overheidsinstantie zal de subsidieontvanger immers opdragen om de verschuldigde BTW uit de subsidieontvangst te voldoen. Van een subsidie van 100.000 euro exclusief BTW, blijft in dat geval nog maar 84.034 euro over ($((100.000/119) \times 100)$). Vanaf 1 oktober 2012 - toen het algemene tarief werd verhoogd naar 21 procent - is dit nog maar 82.645 euro ($((100.000/121) \times 100)$).

EEN VOORBEELD

Wanneer de bibliotheek in opdracht van de gemeente een onderzoek uitvoert naar haar ledenbestand en hiervoor subsidie ontvangt, komt de BTW die hierbij aan de gemeente in rekening wordt gebracht, in aanmerking voor aftrek van voorbelasting. Het uitleenen van boeken aan volwassenen door een gemeentelijke bibliotheek vormt namelijk een belaste prestatie.

KORTOM

Bij subsidies is het niet altijd eenvoudig om een rechtstreeks verband tussen de levering/dienst en de subsidieverstrekking vast te stellen. In beginsel is een subsidie belast met BTW als:

- de subsidie (een onderdeel van) de (markt)prijs vormt;
- de subsidie in rechtstreeks verband staat met een activiteit van degene die de bijdrage ontvangt;
- de activiteit van degene die de subsidie ontvangt, leidt tot verbruik van deze prestatie door de subsidiegever of een identificeerbare derde.

Bij een belaste subsidie die geen prijssubsidie vormt, moet de ontvanger kijken naar het gebruik van de subsidie om te bepalen of er recht op aftrek van voorbelasting bestaat of dat BTW-compensatie mogelijk is. Zogeheten 'open call'-subsidies zijn geen vergoeding voor een prestatie. De subsidieontvanger hoeft dus geen factuur met BTW te sturen. Als een subsidie wordt verstrekt waar een direct aanwijsbare tegenprestatie tegenover staat, is er sprake van een belaste prestatie en leidt dat niet tot een aftrekbeperking. Voor andere subsidies die niet met BTW belast zijn, ligt dat anders. Volgens het Europese Hof van Justitie kan een dergelijke subsidie alleen tot een aftrekbeperking leiden als de ondernemer de pro rata-methode gebruikt bij het bepalen van het recht op aftrek. ☐