

# Ondernemersactiviteit?

## Ja/nee

Ondernemers kunnen zowel belaste als vrijgestelde prestaties in het kader van hun onderneming verrichten. Beide zijn ondernemersactiviteiten, maar verschillen in de aftrek van voorbelasting. Komen beide activiteiten binnen de onderneming voor dan moet pro rata de voorbelasting verdeeld worden in een aftrekbaar en niet-aftrekbaar deel. Gecomplieerder wordt het als een ondernemer ook nog onbelastbare (niet-ondernemersactiviteiten) verricht.

Ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties (ondernemersactiviteiten) verrichten, zullen niet alle voorbelasting die zij in rekening gebracht krijgen door andere ondernemers in aftrek kunnen brengen. Die btw-aftrek vindt dan als volgt plaats:

- btw op ingekochte goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat (belaste prestaties), komt volledig voor aftrek in aanmerking;
- btw op ingekochte goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat (vrijgestelde prestaties), komt niet voor aftrek in aanmerking;
- btw op ingekochte goederen en diensten die voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties wordt gebruikt, moet worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar deel.

Het splitsen in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar gebeurt op basis van de zogenoemde pro rata-methode. Deze pro rata-methode komt op het volgende neer: de voorbelasting op gemengd gebruikte goederen en diensten wordt gesplitst naar verhouding van het belaste deel tot de totale omzet (excl. btw). Een splitsing naar werkelijk gebruik komt alleen aan de orde als aannemelijk is dat een splitsing naar werkelijk gebruik juist is.

Tot 1 januari 2008 gold overigens als voorwaarde voor splitsing naar werkelijk gebruik dat moest blijken dat het werkelijke gebruik niet overeenkwam met een splitsing op basis van de omzetverhouding. De Hoge Raad bepaalde in een arrest uit februari 2006 dat de term 'blijken' met zich mee brengt dat de vaststelling van het werkelijke gebruik dient te berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens. De staatssecretaris vond in dit arrest aanleiding om de bepaling te herzien en te kiezen voor een lichtere vorm van bewijs, namelijk 'aannemelijk maken'.

### Onbelastbare prestaties

Naast btw-belaste prestaties en vrijgestelde prestaties kunnen ook nog onbelastbare prestaties (niet-ondernemersactiviteiten) worden onderscheiden. Het verschil tussen vrijgestelde prestaties en onbelastbare prestaties is dat vrijgestelde prestaties wel belastbaar, maar vrijgesteld zijn.

Vrijgestelde prestaties vallen dus wel binnen het btw-systeem, alleen is btw verschuldigd over de opbrengsten en kan geen voorbelasting in aftrek worden gebracht. Onbelastbare prestaties zijn handelingen die niet onder de werkingsfeer van het btw-systeem vallen. Voorbeelden hiervan zijn prestaties om niet en prestaties die strikt verboden zijn en dus niet in het economische verkeer plaatsvinden (bijvoorbeeld de verkoop van drugs).

### Wetswijziging

Tot 1 januari 2007 had een ondernemer recht op aftrek van voorbelasting zolang de goederen en diensten werden gebezigd in het kader van de onderneming en niet werden gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Zolang de ondernemer dus eventuele onbelastbare prestaties in het kader van zijn onderneming verrichtte, werd zijn aftrekrecht niet beperkt. Per 1 januari 2007 is deze wettelijke bepaling gewijzigd. Recht op aftrek van voorbelasting bestaat nu alleen nog maar als de aangeschafte goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen. Daarbij moet in beginsel sprake zijn van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de kosten en deze belaste handelingen. Bij de behandeling in de Tweede Kamer is aangegeven, dat de wijziging geen grote gevolgen zou hebben, maar de praktijk blijkt anders. Holdingvennootschappen hebben bijvoorbeeld te maken met onbelastbare prestaties waardoor zij rekening moeten houden met een beperking van hun aftrekrecht. Het houden van deelnemingen en het uitgeven van aandelen zijn namelijk onbelastbare prestaties. Hetzelfde geldt voor gemeenten: de uitvoering van overheidstaken zijn onbelastbaar. Prestaties om niet zijn in beginsel ook onbelastbaar. Stichtingen die bijvoorbeeld prestaties om niet verrichten die volledig worden bekostigd uit exploitatiesubsidies, krijgen in principe met deze beperking te maken. Prestaties om niet zijn overigens niet altijd onbelastbaar. Een dergelijke prestatie moet soms worden aangemerkt als een fictieve belaste prestatie waarover de ondernemer btw moet voldoen, waardoor wel recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

### Niet altijd een aftrekbeperking

Het verrichten van een onbelastbare prestatie naast belaste prestaties hoeft niet altijd tot een beperking van de aftrek



te leiden. Als een dusdanige sterke band bestaat tussen de onbelastbare prestaties en de belaste handelingen van een ondernemer, dan bestaat toch recht op aftrek van voorbelasting. Hieronder valt bijvoorbeeld de uitgifte van aandelen. De uitgifte van aandelen is een onbelastbare prestatie, maar beoogt het kapitaal ten behoeve van de belaste prestaties te versterken. Echter, de voorbelasting op kosten voor een onbelastbare prestatie welke niet kan worden toegerekend aan de belaste prestaties, kan niet in aftrek worden gebracht. Vervolgens hebben we natuurlijk ook hier nog een categorie die aan zowel belaste handelingen als onbelastbare prestaties kan worden toegerekend. Hoe de aftrek voor deze categorie moet worden bepaald, is nog niet helemaal duidelijk. In tegenstelling tot de aftrekbepijking voor vrijgestelde prestaties is er in de huidige wet hiervoor geen regeling opgenomen. De onbelastbare prestaties vallen immers buiten het btw-systeem.

#### Passende verdeelsleutel

Zoals hiervoor is aangegeven, is bij belaste en vrijgestelde prestaties het uitgangspunt de pro rata-methode. De aftrek vindt in principe plaats op basis van de verhouding belaste opbrengsten/totale opbrengsten. Indien het werkelijke gebruik in het geheel niet overeenkomt met de berekening van de mate van aftrek op basis van opbrengsten, mag de ondernemer, maar ook de inspecteur, aannemelijk maken dat een andere methode juist is.

Wat betreft de aftrek in geval van onbelastbare prestaties heeft het Europese Hof van Justitie beslist dat het aan de lidstaten zelf is om methoden en criteria vast te stellen waarmee de aftrek kan worden bepaald als er ook onbelastbare prestaties worden verricht (het Hof heeft het overigens over economische en niet-economische activiteiten). Daarbij moeten de lidstaten de btw-beginselen in acht nemen en uiteraard wordt de fiscale neutraliteit er weer bijgehaald: de ondernemer moet voor zijn belaste prestaties geheel ontlast worden van voorbelasting.

Omdat de btw-richtlijn geen aanwijzingen bevat hoe de aftrek berekend moet worden, is het aan de lidstaten zelf om deze te ontwikkelen. De berekeningsmethode moet

objectief weergeven welk deel van de kosten werkelijk is toe te rekenen aan de belaste prestaties en de onbelastbare prestaties. Het Hof geeft verder aan dat een verdeelsleutel mag worden toegepast per soort investering of per soort handeling. Maar, elke andere passende verdeelsleutel is ook toegestaan. In feite moet bekeken worden in welke verhouding de kosten voor welke activiteit werkelijk worden gebruikt, bijvoorbeeld aan de hand van de kostenverhouding, vierkante meters, tijdbesteding, aantal werknemers, enzovoort. Welke methodiek de juiste is, kan per situatie verschillen.

#### Conclusie

Het btw-systeem lijkt op het eerste gezicht zo eenvoudig. Een ondernemer voldoet btw over zijn opbrengsten en wordt geheel ontlast van zijn voorbelasting doordat hij deze in aftrek mag brengen. Het wordt al iets lastiger als ondernemers zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten. De btw die drukt op goederen en diensten die gemengd (dus voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties) worden gebruikt, moet aan de betreffende prestaties worden toegerekend. Hiervoor is de pro rata-methode opgenomen in de btw-wet- en regelgeving en daar kunnen de meeste ondernemers ondertussen aardig mee uit de voeten.

Echt lastig wordt het als naast belaste en vrijgestelde prestaties ook nog eens onbelastbare prestaties worden verricht (of: niet-ondernemersactiviteiten). Ook hier moeten de kosten worden toegedeeld en daarvoor is niets opgenomen, noch in de Europese btw-richtlijn, noch in de Nederlandse wetgeving. Recent heeft het Europese Hof beslist dat het aan de lidstaten is om de methoden en criteria hiervoor vast te stellen. Als er – zoals in Nederland – niets is geregeld, dan lijkt het er op dat de ondernemer zelf een verdeling mag maken. Elke methodiek is daarbij toegestaan, mits wordt aangesloten bij het btw-systeem. Het gaat er hierbij om zo objectief en nauwkeurig mogelijk vast te stellen welk deel van de kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van de activiteiten. Dit zal ongetwijfeld weer tot procedures leiden, want hoe groot is de kans dat ondernemer en Belastingdienst het eens worden over de verdeelsleutel? ■

Bron: EG HvJ 13-03-2008, C-437/06; HR 03-02-2006, nr. 41 751