

**Aan:** Gemeente Roermond / RSM  
**Betreft:** btw en exploitatie- en investeringssubsidie  
**Datum:** 7-2-2020  
**Door:** mr. B. Ploum

### Relevante uitgangspunten

- De gemeente Roermond (hierna: de gemeente) is voornemens om twee soorten subsidies te verstrekken.
- De te subsidiëren ondernemer (hierna: ondernemer) exploiteert een theater.
- De eerste subsidie die verstrekt zal gaan worden betreft een investeringssubsidie voor de revitalisatie van de theaterzaal ten bedrage van EUR 5 MIO.
- Deze EUR 5 MIO wordt voor de helft gedekt vanuit de gemeentelijke middelen en voor de helft vanuit de provincie. De subsidieverstrekking richting de ondernemer is via de gemeente.
- De tweede subsidie die verstrekt zal gaan worden betreft een jaarlijkse exploitatiesubsidie.
- Van beide subsidies hebben wij concept beschikkingen beoordeeld. Dit betreffen de versies die ons per mail d.d. 15 januari zijn verstrekt door de heer Pieter-Jan Schroeten.

### Vraagstelling / potentiële gevolgen

Voor de btw is het als eerste relevant om vast te stellen of de subsidies kwalificeren als vergoeding voor een prestatie. Als dat niet het geval is spreken we van een onbelastbare subsidie. Als dat wel het geval is spreken we van een belastbare subsidie. In dat laatste geval moet dan nog bekeken worden of het een vergoeding is voor een prestatie die de ondernemer uitoefent jegens de gemeente die voor de btw belast dan wel vrijgesteld is.

De gevolgen van de drie “soorten” subsidies zijn kortweg:

1. Onbelastbare subsidie: het bedrag wordt in ieder geval netto ontvangen en er hoeft geen btw betaald te worden aan de Belastingdienst. De ontvanger krijgt echter dan inkomen dat mogelijk niet uit economische prestaties voortvloeit. Dat zou kunnen leiden tot een beperking in de aftrek van de voorbelasting van de ondernemer op grond van de zogeheten pre pro rata.
2. Een belastbare subsidie die belast is: er zal dan door de ondernemer een btw factuur uitgereikt dienen te worden en de btw zal door de ondernemer voldaan moeten worden. Voor de gemeente betekent dit dat gekeken dient te worden op welke wijze de kosten gelabeld kunnen worden. De uitkomst van die labeling / toerekening kan zijn dat de btw aftrekbaar is, dat de btw compensabel is of dat de btw kostprijsverhogend werkt. In dat

laatste geval ontstaat dan meestal de discussie of het subsidie bedrag in- of exclusief eventuele btw is.

3. Een belastbare subsidie die vrijgesteld is: de ondernemer hoeft dan geen btw in rekening te brengen aan de gemeente. De ondernemer heeft dan zeker een beperking in de aftrek van btw op kosten, de voorbelasting. Zowel de btw op de kosten die aan die prestatie waarvoor de “subsidie” ontvangen wordt, is mogelijk niet aftrekbaar als een deel van de btw op de algemene kosten in een nader vast te stellen verhouding (de zogeheten pro rata).

## **Belastbaarheid van de subsidies voor de btw**

### Generiek

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie 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) Een subsidie die daadwerkelijk ten behoeve van het ‘algemeen belang’ wordt verstrekt, kent dus geen wederdienst met een identificeerbare gebruiker. De identificeerbare gebruiker waar hier over gesproken wordt kan dus zijn de gemeente, maar ook een andere partij die nut heeft van de dienst die de ondernemer verricht op grond van de subsidieverplichtingen.

Ad B) Het Hof van Justitie 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:

- Als de klanten van de ondernemer consumenten zijn, mag sneller worden aangenomen dat de subsidie rechtstreeks van invloed is op de prijs en de hoeveelheid.
- Als de subsidie wordt verleend voor de vaste kosten wordt is minder snel sprake van rechtstreekse invloed dan als de subsidie wordt verleend.
- De intentie van de gemeente. Als de gemeente persé wil dat de prijs van de kaartjes gedrukt wordt, waarbij dan ook de hoogte van de subsidie afhangt van het aantal verkochte kaartjes. Dan zal de rechtstreekse invloed sneller worden aangenomen.

### Toetsing van de concept beschikkingen

#### *Exploitatiesubsidie*

Naar onze mening is op basis van de concept tekst geen sprake van een prijssubsidie in de engste zin van het woord. Daartoe is niet voldoende het enkele feit dat de subsidie invloed kan hebben op de

hoogte van de prijzen voor de voorstellingen. Als we voorts de verplichtingen beoordelen, wensen we daar twee elementen uit te halen, te weten sub i en sub k:

*I: U spant zich in om 100 brochurevoorstellingen per jaar te programmeren. Als ondergrens geldt dat u minimaal 75 voorstellingen programmeert, waarvan tenminste 40 (lokale) amateur- en semiprofessionele producties.*

*K: 1 'stadsproductie' per jaar waarbij De Oranjerie een initiërende, faciliterende en ondersteunende rol heeft ten aanzien van projecten en ontwikkeling van lokale initiatieven.*

Hoewel er inspanningsverplichtingen te vinden zijn met betrekking tot de exploitatiesubsidie, kan niet gesproken worden van een invloed vanuit de gemeente op de inhoud van de voorstelling. Daarnaast is het zo dat een eventuele "verbruiker" de gemeenschap is in brede zin. Dit houdt in dat de subsidie naar onze mening geen vergoeding voor een bepaalde prestatie is en is deze dus onbelastbaar voor de btw.

Het enige element in de concept tekst zoals die aan ons is voorgelegd zit in het deel onder 'Hiertoe', onderdeel h lijkt een verplichting in te houden die als dienst kwalificeert van de ondernemer aan de gemeente. Hier staat namelijk " *treedt De Oranjerie desgevraagd op als adviseur richting de gemeente en deelt haar kennis over relevante ontwikkelingen en trends in het culturele veld.*" De Belastingdienst zal dit element kunnen aangrijpen om te stellen dat de vergoeding (in ieder geval deels) wordt ontvangen als tegenprestaties voor de dienst als adviseur door de ondernemer. Hoewel deze niet onder het kopje verplichtingen staat, lijkt het wel een verplichting te zijn.

Naar onze mening zal die niet meteen de hele subsidie om laten slaan naar de vergoeding voor een btw belaste prestatie, maar het zal wel tot discussie kunnen leiden.

#### *Investeringsubsidie*

In de investeringsubsidie zijn minder verplichtingen te vinden dan in de exploitatiesubsidie. De verplichting, vermeld op pagina 2, met betrekking tot het aantal producties is vergelijkbaar met de inspanningsverplichting i van de exploitatiesubsidie. Doordat er verder geen verplichtingen in de subsidie te vinden zijn die gezien kunnen worden als tegenprestatie komen we tot dezelfde conclusie: de investeringsubsidie is onbelastbaar voor de btw.

#### *Conclusie toetsing*

Voor de investeringsubsidie zijn wij zeker van mening dat sprake is van een onbelastbare subsidie. Voor de exploitatiesubsidie zijn wij dat ook van mening. Alleen zit in de exploitatiesubsidie een klein element dat in ieder geval deels voor discussie achteraf zou kunnen leiden.

De gemeente kan ervoor kiezen dit zo te laten – naar onze mening is het zeer zeker pleitbaar dat de exploitatiesubsidie onbelastbaar is. De gemeente kan er echter ook voor kiezen om dit element te verwijderen of af te stemmen met de Belastingdienst dat dit niet leidt tot belastbaarheid. Als de

gemeente dit element om moverende redenen niet wenst te verwijderen, adviseren wij om in de beschikking op te nemen dat het subsidiebedrag *inclusief* eventuele btw is.

### **Gevolgen voor de gemeente**

Voor de gemeente heeft het (naar alle waarschijnlijkheid) als onbelastbaar voor de btw kwalificeren van beide subsidies geen nadelige gevolgen. Het betekent dat de ondernemer geen factuur met btw hoeft te sturen en de gemeente dus niet hoeft te beoordelen of en in welke mate de btw aftrekbaar via de aangifte dan wel compensabel via het BCF is.

### **Gevolgen voor de ondernemer**

Voor de ondernemer heeft het (naar alle waarschijnlijkheid) als onbelastbaar voor de btw kwalificeren van beide subsidies mogelijk wel nadelige gevolgen. Het positieve gevolg is dat geen discussie met de gemeente gaat ontstaan of de bedragen inclusief (primaire stelling gemeente) dan wel exclusief btw (primaire stelling ondernemer) zijn.

Het is wel zo dat de ondernemer dan twee soorten inkomsten krijgt voor de btw. Een uit kaartverkoop. Dat is een btw-belaste inkomensstroom. Daarnaast krijgt zij bij onbelastbare subsidies ook een inkomensstroom niet uit economische activiteiten. Sinds het arrest *Securenta*<sup>1</sup> kennen we hiervoor een verdeling van voorbelasting die we de pre pro rata noemen (dit is geen wettelijke term). Dat betekent in de basis dat de ondernemer een pre pro rata heeft, waarbij de voorbelasting eerst gesplitst moet worden naar de economische (en btw belaste) prestaties van de voorstellingen tegen vergoeding → aftrekbaar en naar de niet economische prestaties → niet aftrekbaar.

Over de berekening van de pre pro rata is nog een hoop te doen in btw-land en er bestaat nog geen absolute duidelijkheid over. Op Europees niveau is alleen aangegeven dat de Lidstaten zelf nadere regels dienen te stellen over hoe deze breuk berekend dient te worden, niet exact hoe. Zelfs de staatssecretaris laat het nog een beetje in het midden. In zijn besluit over aftrek voorbelasting<sup>2</sup> geeft hij hierover het volgende aan:

*“de vaststelling van de verdeelsleutel is afhankelijk 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”*

De discussie die daarvoor nog gevoerd wordt is OF überhaupt wel een pre pro rata gemaakt dient te worden bij niet belastbare subsidies voor de btw. Op basis van voornoemd besluit mogen we

---

<sup>1</sup> HvJ 13 maart 2008, nr. C-437/06

<sup>2</sup> Besluit van 25 november 2011 – BLKB2011/641M

concluderen dat de staatssecretaris vindt dat er een correctie dient plaats te vinden. Echter, er zijn hele verhandelingen over geschreven en er is veel jurisprudentie over op zowel Europees als op landelijk niveau.<sup>3</sup> Als de ondernemer voorts enkel economische prestaties verricht, dus enkel voorstellingen verricht tegen de vergoeding van kaartjes, menen wij uit de jurisprudentie te kunnen concluderen dat de onbelastbare subsidie geen invloed zou mogen hebben op het aftrekrecht van de ondernemer en geen sprake zou mogen zijn van een pre pro rata.

Dit kan zeker bestreden worden door de Belastingdienst. Zeker ook gelet op de belangen adviseren wij met klem om hierover voorshands afstemming met de Belastingdienst te zoeken, waarbij we adviseren om de Belastingdienst gemotiveerd te vragen of zij de mening deelt dat geen aftrekbeperking mag ontstaan in casu.

### **Eindconclusies**

Wij hebben in dit memorandum de volgende conclusies getrokken:

- De investeringssubsidie is naar onze mening onbelastbaar voor de btw;
- De exploitatiesubsidie is naar onze mening in zijn geheel onbelastbaar voor de btw. Hierin zit alleen een mogelijk discussiepunt omdat de gemeente aan de ondernemer vraagt om desgewenst adviezen te verstrekken als tegenprestatie voor de subsidie;
- Derhalve adviseren wij de gemeente om in de beschikking op te nemen dat de bedragen inclusief eventuele btw zijn;
- Voor de ondernemer kan een dergelijke onbelastbare subsidie voor de btw negatieve gevolgen hebben voor de aftrek voorbelasting. Wij zijn van mening dat op basis van jurisprudentie geconcludeerd zou mogen worden dat dit niet het geval is, maar adviseren gelet op het besluit aftrek voorbelasting van de staatssecretaris in combinatie met het grote belang (hoge kosten revitalisatie) voorshands afstemming met de Belastingdienst.

---

<sup>3</sup> Onder andere HvJ in commissie tegen Spanje ( HvJ 6 oktober 2005, nr. C-204/03) en in Parat (HvJ 23 april 2009, nr. C-74/08)