

100%
btw
advies

BTW HANDBOEK VOOR BIBLIOTHEKEN SAMENGESTELD IN OPDRACHT VAN PROBIBLIO, RIJNBRIK EN PSCA

					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40
41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55
56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70
71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85
86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100

Voorwoord

Dit BTW handboek is samengesteld door van Vilsteren BTW advies, in opdracht van Stichting Probiblio, Stichting Rijnbrink en PSCA. De inhoud is gebaseerd op geldende regelgeving en jurisprudentie zoals bekend ten tijde van het samenstellen. Het handboek is bedoeld voor bibliotheken en de klanten daarvan, die in aanraking komen met BTW-vraagstukken.

Dit handboek is, als hulpmiddel en naslagwerk, samengesteld op basis van recente 'Expert Talks' BTW voor bibliotheken. Deze Expert Talks werden verzorgd door Carola van Vilsteren namens van Vilsteren BTW advies.

Het handboek is met zorg samengesteld, maar pretendeert niet volledig te zijn en kan niet gezien worden als een vorm van advisering.

Samenstelling en inhoud van dit handboek en bijlagen zijn verzorgd door van Vilsteren BTW advies. Als er behoefte is aan verdere toelichting of advies, kan contact worden opgenomen met van Vilsteren BTW advies.

Voorjaar 2025,

Update zomer 2026,

Stichting ProBiblio, Stichting Rijnbrink en PSCA
In samenwerking met
Van Vilsteren BTW advies

INHOUDSOPGAVE

1. Inleiding	04
2. BTW aspecten bibliotheek	05
2.1 BTW-ondernemer	05
2.2 Heffing van BTW bij bibliotheken	06
2.3 Factuurvereisten	07
2.4 BTW en verkoopfacturen	07
2.5 BTW en inkoopfacturen	12
2.6 Verstrekken van relatiegeschenken en andere giften	15
2.7 verstrekking voor persoonlijke doeleinden van het personeel	16
3. Doorbelasten kosten	18
4. BTW en overige inkomsten	19
5. Beleggingen en etikettering	22
bijlage 1: Besluit staatssecretaris van financiën van 24 november 2020	23
bijlage 2: Factuurvereisten	27
bijlage 3: Schema beslisboom verkoopfacturen	28
bijlage 4: Schema beslisboom inkoopfacturen	30
bijlage 5: Stroomschema bua	32
bijlage 6: Stroomschema subsidies	33

1. Inleiding

Het BTW handboek is bedoeld voor bibliotheken die in aanraking komen met BTW-vraagstukken.

In dit BTW handboek wordt in de eerste plaats een overzicht gegeven van de BTW-gevolgen van de belangrijkste activiteiten bij bibliotheken. Daarnaast bevat dit BTW handboek enkele stroomschema's, zodat de gebruiker op hoofdlijnen kan vaststellen hoe te handelen in een bepaalde casus. De stroomschema's in dit BTW handboek zijn niet uitputtend en dienen enkel te worden gelezen als toelichting op -en in combinatie met- dit BTW handboek.

Dit BTW handboek is niet bedoeld als advies maar is bedoeld als eerste aanknopingspunt voor het oplossen van BTW vraagstukken.

Het handboek ziet uitsluitend op BTW en niet op overige belastingheffingen, noch op juridische aspecten waarmee bibliotheken te maken kunnen krijgen.

2. BTW aspecten bibliotheek

2.1 BTW-ondernemer

Een BTW-ondernemer is eenieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht (dat wil zeggen duurzaam en tegen vergoeding), ongeacht het oogmerk of het resultaat daarvan.

Een economische activiteit is een activiteit in het economisch verkeer waarbij prestaties worden verricht (levering van goederen of diensten) tegen een overeengekomen vergoeding die meer dan symbolisch is. Waar het bij economische activiteiten om gaat is dat er verbruik, consumptie plaats vindt. De heffing van BTW vindt plaats over de daarvoor bedongen vergoeding.

Een BTW-ondernemer dient in principe BTW in rekening te brengen en op BTW aangifte aan de Belastingdienst te voldoen over al zijn activiteiten tegen vergoeding, tenzij een BTW-vrijstelling van toepassing is. Een BTW-ondernemer heeft recht op aftrek van BTW voor zover deze BTW toerekenbaar is aan uitgaande BTW-belaste prestaties.

Iedere BTW ondernemer die met BTW in aanraking komt zal moeten vaststellen of er sprake is van een BTW-belaste of een BTW-vrijgestelde prestatie. Aan de hand van deze keuze zal vervolgens moeten worden bepaald of er recht is op aftrek van BTW (voorbelasting). In geval van twijfel over BTW-vraagstukken, of in geval van afwijkende situaties, dient contact te worden opgenomen met de persoon die BTW vraagstukken behandelt. Ook is het mogelijk contact op te nemen met van Vilsteren BTW advies. De overeengekomen kosten zijn dan van toepassing.

Voor elke betaling, onder welke vorm en welke titel dan ook gedaan, dient beoordeeld te worden of deze de vergoeding vormt voor een prestatie. Wanneer enige prestatie is overeengekomen tegen een meer dan symbolische vergoeding, dan komt BTW heffing in beeld. Afhankelijk van de BTW kwalificatie van de prestatie dient dan bekeken te worden wat de BTW heffing is.

Kleine ondernemersregeling

Voor BTW-ondernemers die per kalenderjaar een omzet hebben (exclusief BTW) van maximaal € 20.000 geldt dat zij ervoor kunnen kiezen om de zogenoemde kleine ondernemersregeling toe te passen.

Toepassing hiervan betekent dat geen BTW meer in aftrek kan worden genomen en dat ook geen BTW in rekening gebracht dient te worden.

Het is niet altijd voordelig om de kleine ondernemersregeling toe te passen. Dit dient per geval bekeken te worden.

Voor het toepassen van de kleine ondernemersregeling dient een verzoek te worden ingediend bij de Belastingdienst. Voorheen was de kleineondernemersregeling voor minimaal drie jaar van toepassing, mits de omzetgrens van €20.000 niet overschreden werd. Deze minimale toepassingsperiode is sinds 1 januari 2025 komen te vervallen.

Ook wordt de uitsluitingsperiode verkort. De uitsluitingsperiode is de periode waarin na eerdere opzegging van de regeling niet (direct) opnieuw voor de regeling kan worden gekozen. De periode wordt verkort van drie jaar naar de periode vanaf het kalenderkwartaal waarin de beëindiging in werking treedt tot en met het daaropvolgende kalenderjaar.

Indien de betreffende BTW ondernemer toch boven de € 20.000 omzet (exclusief BTW) uitkomt dient dit per direct gemeld te worden bij de Belastingdienst. De kleine ondernemersregeling komt dan te vervallen.

2.2 Heffing van BTW bij bibliotheken

Een bibliotheek kwalificeert als BTW-ondernemer. Een bibliotheek verricht over het algemeen diensten tegen vergoeding zoals het uitlenen van boeken en dvd's, het verhuren van ruimtes en het verkopen van koffie en thee en eventuele overige horeca achtige activiteiten. Bij overige activiteiten van bibliotheek dient per activiteit nagegaan te worden wat de BTW consequenties zijn.

Uitleen boeken, cd's en dvd's

De uitleen van boeken is een BTW belaste activiteit, belast tegen het verlaagde tarief van 9%. Het voornemen bestond om hierop het algemene btw-tarief toe te passen. Met het aangenomen Belastingplan 2026 is de voorgestelde btw-verhoging geschrapt. Het verlaagde btw-tarief is dus nog steeds van toepassing. De uitleen van cd's en dvd's is belast tegen 21% BTW. Het is mogelijk om de Belastingdienst te verzoeken om een zogenoemd gemixt BTW percentage toe te mogen passen op alle uitleen. Er dient dan een gewogen gemiddelde te worden berekend. Stel bijvoorbeeld dat 96% van de omzet van een bibliotheek bestaat uit de uitleen van boeken (belast tegen 9%) en 4% bestaat uit de uitleen van cd's en dvd's. In dat geval zal het gewogen gemiddelde zijn: $9/96 + 21/4$.

Uitleen boeken, cd's, dvd's om niet

Een bibliotheek verricht ook prestaties waartegenover geen vergoeding staat, zoals het uitlenen van boeken aan kinderen. Op grond van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 paragraaf 3.5.4. (zie bijlage 1) heeft het om niet uitlenen van boeken aan jeugd geen negatieve invloed op het BTW aftrekrecht van een bibliotheek. Dit besluit is geactualiseerd. Het nieuwe besluit zal op 1 juli 2025 ingaan.

Gratis diensten

Bij het aanbieden van gratis diensten en abonnementen voor personen boven 18 jaar is het volgende van belang: In beginsel is het aanbieden van diensten zonder dat daar een meer dan symbolische vergoeding tegenover staat een prestatie die buiten de BTW valt. Dat betekent dat BTW op kosten die samenhangen met deze activiteit niet aftrekbaar is. Alleen in het geval dat de gratis verrichte prestatie geacht kan worden nauw samen te hangen met BTW belaste prestaties komt BTW aftrek in beeld. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer boeken gratis worden weggegeven om mensen te stimuleren te gaan lezen of wanneer gratis cursussen worden gegeven om de interesse in een bepaald onderwerp op te wekken zodat mensen wellicht boeken gaan lenen om er meer over te lezen of simpelweg om mensen een keer naar de bibliotheek te laten komen voor een lezing zodat ze de bibliotheek van binnen zien. Dit kan het geval zijn bij het gratis weggeven of tegen een symbolische vergoeding verkopen van afgeschreven boeken of bijvoorbeeld de Freemiumabonnementen. Op zich is dit een activiteit die buiten de BTW valt. Echter nu gesteld kan worden dat door deze activiteit te verrichten mensen worden bereikt die anders niet naar de bibliotheek zouden komen om tegen betaling boeken te lenen, is deze activiteit een vorm van werving of reclame die daarmee binnen het bereik van de BTW komt. Dat betekent dat de BTW op kosten die ziet op deze activiteit alsnog in aftrek is te nemen, maar hier staat wel tegenover dat over de nagestreefde hogere uitgifte van boeken tegen vergoeding, BTW berekend dient te worden.

Innen boetes

Over eventuele boetes voor bijvoorbeeld het te laat of helemaal niet meer terugbrengen van boeken door de leners ervan is geen BTW verschuldigd. Dit omdat hier geen prestatie van de bibliotheek tegenover staat. De boete is een schadevergoeding voor het feit dat de bibliotheek het boek niet aan een ander heeft kunnen uitlenen.

Verhuur zaalruimte

De verhuur van onroerend goed zoals de verhuur van een zaalruimte is vrijgesteld van BTW. Dat betekent dat BTW op kosten die hiermee samenhangen niet in aftrek is te nemen. Er is een aantal uitzonderingen op de BTW vrijgestelde verhuur. Wanneer een bibliotheek een onroerende zaak verhuurt en daarbij servicekosten in rekening brengt moet de BTW-kwalificatie van deze servicekosten beoordeeld worden.

Servicekosten zoals gas/water/licht kwalificeren als een afzonderlijke prestatie bij indien de huurder zelf kan kiezen bij wie hij de servicekosten afneemt en/of de huurder zelf kan beslissen in welke mate hij de kosten afneemt aan de hand van bijvoorbeeld een eigen meter. Wanneer sprake is van een afzonderlijke prestatie is deze BTW-belast.

Zo is het mogelijk om te opteren voor BTW belaste verhuur wanneer de huurder de ruimte huurt om te gebruiken voor doeleinden waarvoor minimaal 90% BTW aftrekrecht bestaat. Voor sommige ondernemers geldt dat een 70% BTW aftrekrecht voldoende is. Dit geldt voor bijvoorbeeld organisaties die de belangen behartigen van hun leden die deze belangen hebben in de hoedanigheid van werkgever

Een andere uitzondering is de zogenoemde verhuur plus. Daarbij worden naast de pure verhuur van een ruimte ook aanvullende diensten verricht zoals bijvoorbeeld schoonmaak, beveiliging en catering. De huurder heeft dan niet een exclusief gebruiksrecht maar kan de ruimte een dag(deel) of week huren en maakt daarbij daadwerkelijk gebruik van de overige diensten. Is dat het geval dan is sprake van verhuur plus. Verhuur plus is onderworpen aan BTW. De bibliotheek dient dan ook 21% BTW in rekening te brengen. Het is belangrijk dat er aantoonbaar meer gebeurt dan pure verhuur: menselijke handelingen om allerlei extra diensten te verrichten naast de pure verhuur is een vereiste. Van Vilsteren BTW Advies kan assisteren bij het opstellen van een verhuur plus overeenkomst. Het advies is om een verhuur plus overeenkomst altijd vooraf ter goedkeuring voor te leggen aan de belastingdienst. Als uitgangspunt kan een van de modellen gebruikt worden op www.roz.nl.

Een aparte regeling geldt voor congres-, vergader- en tentoonstellingsruimten. Deze kunnen altijd met BTW worden verhuurd. Dus ook wanneer het verhuurde niet voor minimaal 90% wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor een BTW aftrekrecht bestaat. De enige voorwaarden zijn:

- De huurder huurt de ruimte voor maximaal 1 aaneengesloten maand. Binnen de regeling ook valt een situatie waarbij een huurder bijvoorbeeld vijf jaar lang iedere week 1 avond per week een vergaderruimte huurt.
- De huurder gebruikt de ruimte uitsluitend als congres-, vergader- of tentoonstellingsruimten.
- In de prijslijst of in de huurovereenkomst moet duidelijk zijn aangegeven dat de verhuur belast is met BTW.

Verkoop koffie en thee

Voor de verkoop van koffie en thee en overige horeca-activiteiten geldt dat hierover BTW is verschuldigd naar het verlaagde tarief van 9%. Over alcoholische producten geldt een 21% tarief. De BTW over de inkoop van koffie, thee enzovoorts is aftrekbaar.

2.3 Factuurvereisten

In bijlage 2 staat een lijst opgenomen met de elementen die volgens de Wet op de Omzetbelasting 1968 op een factuur dienen te zijn opgenomen.

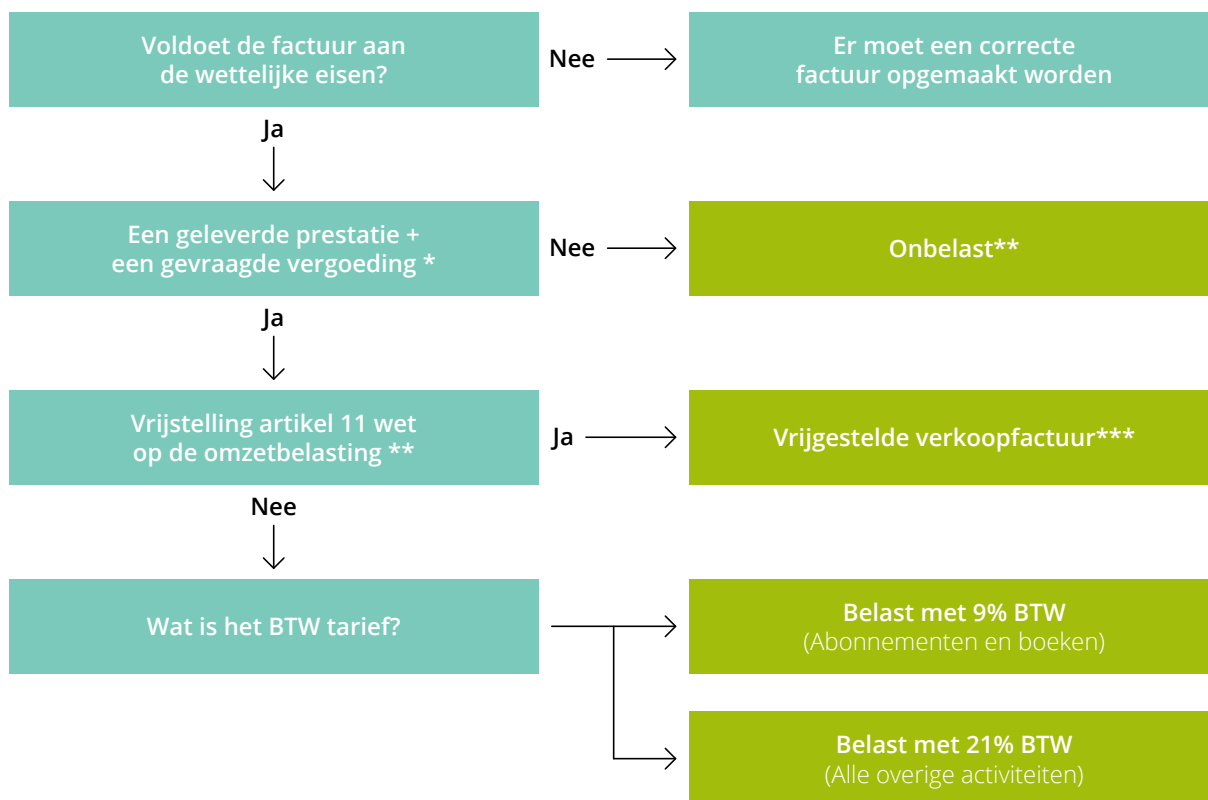
2.4 BTW en verkoopfacturen

Bij het uitbrengen van een factuur aan een BTW ondernemer of rechtspersoon is het belangrijk na te gaan of de factuur voldoet aan de eisen van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Is dat niet het geval dan kan aan een bibliotheek een boete worden gegeven door de Belastingdienst van € 6.709 (situatie juni 2026) per gebrek per factuur.

Wanneer op een verkoopfactuur BTW vermeld wordt dan is deze BTW daarmee verschuldigd door de bibliotheek. Ook wanneer, bijvoorbeeld door een van toepassing zijnde vrijstelling, eigenlijk geen BTW op de factuur vermeld had moeten worden.

In bijlage 3 is een overzicht opgenomen over hoe om te gaan met de verkoopfacturen voor de verschillende soorten prestaties die ten aanzien van de BTW verricht kunnen worden. Hieronder zullen enkele bij de bibliotheek veel voorkomende prestaties worden behandeld.

Beslisboom verkoopfacturen. Alle verkoopfacturen uitgezonderd huur of gebruik van een ruimte.



Onderwijs

Op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel o van de Wet op de Omzetbelasting 1968 zijn vrijgesteld van BTW, het verzorgen van:

1° onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, door daartoe bestemde scholen en instellingen, als is omschreven bij of krachtens de wetten tot regeling van het onderwijs dat krachtens wettelijk voorschrift is onderworpen aan het toezicht door de Inspectie van het onderwijs of aan een ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast;

2° bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, waarbij kan worden bepaald, dat de vrijstelling slechts toepassing vindt ten aanzien van ondernemers die met dat onderwijs geen winst beogen.

In het algemeen gesteld komen de volgende vormen van onderwijs in aanmerking voor de vrijstelling BTW:

1. Wettelijk geregeld onderwijs.
2. Beroepsonderwijs.
3. Algemeen vormend onderwijs.
4. Bijlessen en examentrainingen.
5. CRKBO onderwijs

* Schadevergoeding zijn geen geleverde prestatie (wet op de omzetbelasting), dus onbelast. Boetes zijn geen geleverde prestatie (Uitspraak van de Hoge Raad 10-4-1996), dus onbelast.

** Kijk voor de vrijgestelde activiteiten op www.belastingdienst.nl (Kies voor BTW en daarna voor vrijstellingen).

*** Op de factuur wordt geen BTW vermeld (dus ook geen 0%). In plaats daarvan wordt op een vrijgestelde factuur vermeld dat de factuur is vrijgesteld van omzetbelasting inclusief de reden van vrijstelling. Bij onbelaste zaken is het van belang dat bij een evt. controle van de belastingdienst aangetoond kan worden dat er spraken van onbelaste activiteiten.

Deze beslisbomen zijn opgesteld door Rijnbrink in afstemming met Van Vilstewren BTW advies en gebaseerd op de stand van wetgeving en jurisprudentie zoals deze ten tijde (augustus 2020) van het opstellen hiervan redelijkerwijs geacht kan worden bij ons bekend te zijn. En is daarmee ook onder voorbehoud van latere wijzigingen daarin.

Wettelijk geregeld onderwijs

Bij wettelijk geregeld onderwijs gaat het om onderwijs, met inbegrip van de diensten en leveringen die daarmee nauw samenhangen, door daartoe bestemde scholen en instellingen, als is omschreven bij of op grond van de wetten tot regeling van het onderwijs dat volgens wettelijk voorschrift is onderworpen aan het toezicht door de Inspectie van het onderwijs of aan een ander toezicht door de minister die met de zorg voor het desbetreffende onderwijs is belast. Op basis van het geactualiseerde onderwijsbesluit kunnen de prestaties van extern ingeschakelde, op zelfstandige basis werkende, personen of organisaties die deel uitmaken van het curriculum van het reguliere onderwijs ook als vrijgesteld (wettelijk of aan te wijzen) onderwijs worden aangemerkt. Die prestaties dienen daarvoor behalve organisatorische aspecten ook werkzaamheden in te houden die als het verzorgen van onderwijs kwalificeren. Neem voor deze beoordeling contact op met een fiscaal adviseur.

In het algemeen geldt dat vrijstellingen binnen de BTW 'eng' uitgelegd moeten worden. Dat betekent dat de vrijstelling alleen van toepassing is wanneer aan alle voorwaarden voor toepassing daadwerkelijk wordt voldaan.

Beroepsonderwijs

Vrijgesteld beroepsonderwijs is volgens het Besluit nr. 2024-25032, elke vorm van onderwijs die:

- Opleidt voor een specifiek beroep of vak;
- Opleidt voor een specifieke betrekking; of
- Een bijzondere bekwaamheid verleent om een beroep, vak of betrekking uit te oefenen. Van een bijzondere bekwaamheid is sprake als de student bepaalde kennis of vaardigheid voor een beroep, vak of betrekking nodig heeft.

Algemeen vormend onderwijs

Algemeen vormend onderwijs is onderwijs dat inhoudelijk overeenstemt met of soortgelijk is aan het uit de openbare kassen bekostigde aanbod van algemeen vormend onderwijs zoals dat wordt verzorgd door reguliere onderwijsinstellingen. De vrijstelling geldt voor het zogenoemde contractonderwijs. Het gaat hierbij om het algemeen vormend onderwijs dat tegen een kostendekkend tarief wordt verstrekt door reguliere onderwijsinstellingen (bijvoorbeeld scholen voor voortgezet onderwijs, hoger beroepsonderwijs en wetenschappelijk onderwijs). De onderwijsondersteunende activiteiten die een bibliotheek verricht (zoals bijvoorbeeld bij leesconsulenten), zou eventueel onder het algemeen vormend onderwijs kunnen vallen. Hierbij moet het gaan om onderwijs dat inhoudelijk overeenstemt met of soortgelijk is aan het uit de openbare kassen bekostigde aanbod van algemeen vormend onderwijs zoals dat wordt verzorgd door reguliere onderwijsinstellingen.

Bijlessen en examentrainingen

Bijlessen, tentamen- en examentrainingen in het kader van het reguliere school- en universitaire onderwijs en in het kader van het aangewezen onderwijs (beroepsopleidingen, algemeen vormend onderwijs en onderwijs in muziek, dans, drama en beeldende vorming aan personen jonger dan 21 jaar) zijn vrijgesteld van BTW.

CRKBO onderwijs

Niet-wettelijk erkende beroepsopleidingen door instellingen en zelfstandige docenten die zijn ingeschreven in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (CRKBO) zijn ook vrijgesteld van BTW. Dit register is op internet te raadplegen (www.crkbo.nl).

Dit register bestaat uit een Register Instellingen en een Register Docenten. In het Register Instellingen staan onderwijsinstellingen ingeschreven die voldoen aan de Kwaliteitscode voor Opleidingsinstellingen voor Kort Beroepsonderwijs. In het Register Docenten staan zelfstandig werkende docenten ingeschreven die voldoen aan de Kwaliteitscode voor Docenten.

Inschrijving in een van beide registers is voorwaarde om BTW vrijgesteld onderwijs te kunnen verstrekken dat niet wettelijk erkend is of onder een van de andere hierboven genoemde categorieën valt.

Voordrachten en lezingen

Een vrijstelling die enigszins lijkt op de onderwijsvrijstelling is te vinden in artikel 11 lid 1 onderdeel p van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Daarin staat vermeld dat zijn vrijgesteld van BTW: de voordrachten en dergelijke diensten in bij ministeriële regeling aan te wijzen gevallen, mits tegen een vergoeding die in hoofdzaak strekt tot dekking van kosten.

Om de vrijstelling voor voordrachten en lezingen van toepassing te laten zijn gelden de volgende voorwaarden:

1. Er mag geen winst worden beoogd. De opbrengst mag in beginsel niet hoger zijn dan noodzakelijk op de kosten te dekken. Dat betekent dat eventuele winst niet uitgekeerd mag worden maar moet worden gebruikt ten behoeve van het statutaire doel van de Stichting.
2. De voordrachten en lezingen strekken tot bevordering van wetenschap of algemene ontwikkeling. Er is enkel sprake van een voordracht indien sprake is van het uitspreken van een tekst die voor een publiek ten gehore wordt gebracht. De rol van het publiek is daarbij passief en van de toehoorders wordt geen voorbereiding geleverd. De prestatie moet dus (voor de toehoorders) een passief karakter hebben. Wordt studiemateriaal achteraf ter beschikking gesteld of wordt er gelegenheid gegeven tot inbreng van of discussie met de toehoorders tijdens of na afloop van de voordracht, dan is geen sprake van een voordracht in deze zin. De prestatie is dan niet louter passief met als gevolg dat de vrijstelling niet van toepassing is.

Voorbeeld

Een bibliotheek kan onderwijsondersteunende activiteiten verrichten. Deze vallen niet onder de onderwijsvrijstelling. Dat betekent dat de bibliotheken over deze activiteiten BTW moeten rekenen. Deze zal voor scholen en dergelijke instellingen niet aftrekbaar zijn. Het gaat dan om levering van materialen, het uitlenen van gastdocenten, faciliteiten, enzovoorts. Dat betekent ook dat BTW op kosten die zien op deze activiteiten in aftrek is te nemen. Concreet betekent dit dat wanneer dit soort ondersteunende activiteiten worden verricht het goed is de afnemer erop te wijzen dat BTW in rekening gebracht zal worden. Dit verhoogt de prijs met 21%.

Uitlenen personeel voor onderwijsdoeleinden

Het uitlenen van personeel is een BTW belaste prestatie tegen 21%. Onder het uitlenen van personeel wordt verstaan dat personeel dat bij de uitlener in loondienst is tijdelijk gaat werken bij een derde, de inlener, zonder daar in loondienst te zijn.

In bepaalde gevallen kan het uitlenen van personeel BTW vrijgesteld plaatsvinden. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer gesteld kan worden dat het uitlenen van een personeelslid aangemerkt kan worden als nauw met onderwijs samenhangende dienst.

Op grond van een Besluit van de Staatssecretaris van financiën is daarvan sprake als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- De uitlener past voor haar hoofdprestatie de onderwijsvrijstelling toe.
- De inlener zet het personeelslid in voor BTW vrijgestelde onderwijsdiensten.
- De inlener hoeft niet zelf een onderwijsinstelling te zijn maar de inlening moet wel noodzakelijk zijn voor het kunnen verrichten van de BTW vrijgestelde onderwijsprestatie.
- De terbeschikkingstelling is niet bedoeld om extra opbrengsten te genereren voor de uitlener die daarmee in concurrentie treedt met commerciële partijen die wel aan de BTW zijn onderworpen voor hun prestaties.

Leerstuk kosten voor gemene rekening

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening kan uitkomst bieden in gevallen waarin kosten worden gemaakt met BTW waarbij de kosten door meerdere entiteiten/ organisaties dienen te worden gedragen.

Dit leerstuk is ontstaan door rechtspraak en is niet gebaseerd op een wettelijke regeling. De Hoge Raad heeft zich in 1998 over het leerstuk kosten voor gemene rekening uitgesproken. De Hoge Raad heeft drie randvoorwaarden geformuleerd, te weten:

1. Het betreft kosten, gemaakt ten behoeve van verschillende deelnemers, die in eerste instantie door één van de deelnemers worden betaald (als een soort penvoerder);
2. De kosten worden voor het werkelijke bedrag volgens een van tevoren vaststaande verdeelsleutel omgeslagen over de deelnemers;
3. Het risico van de kosten gaat alle deelnemers aan volgens de vooraf overeengekomen verdeelsleutel.

De essentie van het leerstuk kosten voor gemene rekening is dat de deelnemers in een positie komen die gelijk is aan die waarbij de deelnemers elk zelf de verplichting zijn aangegaan en zij de daaruit voortvloeiende lusten en lasten ontvangen.

Gezamenlijkheid

Het leerstuk kan van toepassing zijn op de diverse vormen van 'gezamenlijkheid' tussen de deelnemers. De gezamenlijkheid kan zich op diverse terreinen tussen de deelnemers voordoen. Bijvoorbeeld:

- Het gezamenlijk uitvoeren van een project;
- Het gezamenlijk gebruiken van bedrijfsmiddelen (machines, gebouwen) voor dezelfde doeleinden;
- Het gezamenlijk inschakelen van personeel door de deelnemers voor het verrichten van gelijksoortige werkzaamheden.

De toepassing komt alleen aan de orde als de tussen de deelnemers bestaande gezamenlijkheid uitmondt in een gezamenlijk dragen van kosten door de deelnemers, via een vooraf bepaalde verdeelsleutel.

Verdeling van kosten

De kosten moeten evenredig over de verschillende partijen worden verdeeld, zonder onderling een winstopslag te hanteren. De verdeelsleutel moet vooraf worden vastgesteld, bijvoorbeeld op basis van het aantal te werken uren of omzetverhoudingen. Het is niet mogelijk om 100% door te belasten. Een ieder moet een deel van de kosten volgens de verdeelsleutel voor zijn rekening nemen. Vertaald naar personeelskosten omvatten de kosten niet alleen de variabele loonkosten, maar ook de kosten van de werkplek, en de constante kosten (loonadministratie).

Verdeling van risico's

In de overeenkomst moet worden opgenomen dat ook de risico's die betrekking hebben op de loonkosten moeten worden gedeeld door de verschillende partijen. Hierbij moet u voor wat betreft risico's denken aan bijvoorbeeld ziekte, arbeidsongeschiktheid, ontslag en afvloeiingsregelingen. Ten aanzien van het vereiste risico zij opgemerkt dat hieraan wordt voldaan indien ingeval van ziekte van een werknemer, de kosten over een ziekteperiode naar evenredigheid worden doorbelast.

Er is geen sprake van kosten voor gemene rekening wanneer:

- De ene partij de kosten volledig doorberekent aan anderen. Op basis van rechtspraak is het overigens wel mogelijk om een verdeelsleutel af te spreken waarbij één partij 7% van de kosten voor haar rekening neemt en de andere partij de overige 93%;
- De doorberekening plaatsvindt op basis van verrichte werkzaamheden;
- De verdeelsleutel wordt gewijzigd.

Het leerstuk van kosten voor gemene rekening kent een aantal nadelen. Het belangrijkste is dat gedurende de looptijd (of na afloop) van de overeenkomst de verdeelsleutel niet meer gewijzigd kan worden. Teneinde te voorkomen dat achteraf bepaald wordt welke kosten wel of niet worden doorberekend, zal de wijze van verdeling van tevoren contractueel moeten worden vastgelegd. Een verdeling die achteraf bezien ongewenst uitpakt, kan niet worden aangepast. Tevens is in de praktijk is gebleken dat de Belastingdienst met grote terughoudendheid belastingvrije doorbelasting van kosten voor gemene rekening beoordeelt en accepteert. Wanneer een dienst wordt doorbelast waarover aan de bibliotheek geen BTW is berekend, dan is van belang dat ook de doorbelasting zonder BTW kan plaatsvinden. Dat kan bijvoorbeeld door het concept van de doorlopende post toe te passen. Dan dient de bibliotheek de dienst wel af te nemen in naam en voor rekening van degene aan wie wordt doorbelast. Het feit dat een dienst wordt afgenomen in naam en voor rekening van een derde dient te blijken uit correspondentie en dient uiteraard met de feiten over een te komen. Het moet duidelijk zijn dat de dienst is afgenomen vanwege de derde (zoals het cultuurhuis).

2.5 BTW en inkoopfacturen

Aftrek van BTW

De BTW op een inkoopfactuur is alleen aftrekbaar wanneer de inkoopfactuur is opgemaakt volgens de eisen van de Wet op de Omzetbelasting 1968.

BTW op kosten die samenhangen met BTW belaste omzet, zoals het uitlenen van boeken is volledig in aftrek te nemen. Gedacht kan worden aan de BTW op aangeschafte boeken die bedoeld zijn voor de uitleen.

BTW op kosten die samenhangen met BTW vrijgestelde omzet is niet aftrekbaar. BTW vrijgestelde omzet kan zijn de BTW vrijgestelde verhuur van zalen.

BTW op kosten die niet direct te relateren is aan BTW belaste of BTW vrijgestelde omzet is gedeeltelijk aftrekbaar. Er dient een pro rata te worden berekend waarbij de teller bestaat uit de BTW belaste omzet en de noemer uit alle omzet. Deze pro rata is het percentage van de BTW dat in aftrek kan worden genomen.

Voor roerende zaken waarvoor voor de vennootschapsbelasting de kosten niet in één keer aftrekbaar zijn maar waarop dient te worden afgeschreven en voor onroerende zaken is de aftrek van BTW niet definitief bij aanschaf van het goed.

Voor zowel deze roerende als voor onroerende zaken geldt dat bij aankoop een keuze dient te worden gemaakt of en in hoeverre deze zaken voor BTW belaste doeleinden zullen worden gebruikt.

Wanneer het aangekochte enkel wordt gebruikt voor BTW belaste doeleinden is de BTW volledig aftrekbaar.

Wanneer het aangekochte wordt gebruikt voor BTW vrijgestelde diensten dan is de BTW niet aftrekbaar.

Wanneer het aangekochte wordt gebruikt voor zowel BTW belaste als BTW vrijgestelde prestaties dan is de BTW aftrekbaar volgens de hierboven uiteengezette pro-rata.

Vervolgens dient voor roerende zaken in de vier jaar na het jaar van ingebruikname en voor onroerende zaken negen jaar na het jaar van ingebruikname nagegaan te worden of het in het jaar van aankoop ingeschatte

gebruik nog geldig is. Wanneer de aftrek voor meer dan 10% dient de bij aanschaf in aftrek genomen BTW voor 1/5e bij roerende zaken en voor 1/10e bij onroerende zaken gecorrigeerd te worden.

Stel dat een roerende zaak is aangekocht en dat daarop € 100 aan BTW volledig in aftrek is gebracht. Wanneer in het tweede jaar blijkt dat de onroerende zaak nog maar voor 40% voor BTW belaste doeleinden wordt gebruikt dient in dat jaar de volgende correctie te worden gemaakt:

$1/5e * 100 * 60\%$ dient aan de Belastingdienst te worden terugbetaald. Deze BTW dient in het laatste aangiftetijdvak in de BTW aangifte te worden verwerkt. Sinds 1 januari 2026 is in Nederland een BTW-herzieningsregeling ingevoerd voor kostbare diensten aan onroerende zaken. Deze regeling is van toepassing op diensten die in en/of na 2026 in gebruik worden genomen zoals verbouwingen en onderhoudswerkzaamheden en een waarde hebben van € 30.000 of meer, exclusief BTW. De herzieningsperiode beslaat het jaar van ingebruikname plus de vier daaropvolgende jaren.

Deze wijziging heeft tot gevolg dat als het gebruik van de onroerende zaken binnen de herzieningsperiode verandert, bijvoorbeeld van BTW-belast naar BTW-vrijgesteld gebruik, de eerder afgetrokken BTW met betrekking tot bijvoorbeeld een verbouwingdienst moet worden gecorrigeerd. Dit kan resulteren in een gedeeltelijke terugbetaling van de afgetrokken BTW aan de Belastingdienst.

De regeling geldt voor kostbare diensten die op of na 1 januari 2026 in gebruik worden genomen. Diensten die vóór deze datum in gebruik zijn genomen, vallen niet onder de nieuwe herzieningsregeling.

Belangrijk is dat wanneer een roerende of onroerende zaak bij aankoop is geetiketterd als volledig voor niet BTW doeleinden te zijn gekocht, er geen BTW correctie meer kan worden gedaan in de jaren erna. De niet afgetrokken BTW is dan definitief niet meer aftrekbaar.

BTW aftrek niet-economische activiteiten

Binnen de BTW bestaat het concept van niet-economische activiteiten. Dit zijn activiteiten waarvoor geen vergoeding is bedongen of de vergoeding is puur symbolisch. De activiteit valt dan buiten de BTW en dat betekent dat over enig ontvangst geen BTW is verschuldigd en dat BTW op kosten die samenhangen met niet-economische activiteiten niet aftrekbaar is. Een niet-economische activiteit is bijvoorbeeld het gratis ter beschikking stellen van een of meer ruimtes in het gebouw aan derden.

Wanneer een bibliotheek zelfstandige niet-economische activiteiten (zelfstandige niet-ondernemersactiviteiten) verricht, moet een pre pro rata berekening worden gemaakt om het aftrekrecht te bepalen. Voor de pre pro rata is niet (wettelijk) vastgesteld op welke wijze deze moet worden vastgesteld. Een veel voorkomende berekeningsmethode is de omzetverhouding: de omzet uit de economische activiteiten / de totale inkomsten (economische + niet-economische activiteiten) x 100%. Omdat hiervoor geen wettelijke regeling is, staat het de bibliotheek in beginsel vrij om een andere methode dan de omzetverhouding te gebruiken. Deze methode moet dan wel een objectief en reëel beeld geven van het gebruik van de kosten voor economische en zelfstandige niet-economische handelingen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan fte's.

Recentelijk heeft het Gerechtshof Amsterdam uitspraak gedaan over de pre pro rata methode bij de Nationale Bibliotheek. Het Hof oordeelde dat de pre pro rata berekend moet worden op basis van de totale ontvangsten (inclusief subsidies) en de opbrengsten van tegen vergoeding verrichte prestaties. Het Hof oordeelde dat de door de bibliotheek aangedragen pre pro rata niet op objectieve en nauwkeurig vast te stellen gegevens berustte. Het percentage van de door de bibliotheek berekende pre pro rata was 88%, terwijl het percentage volgens het Hof, op basis van de omzetverhouding, slechts 0,8% (2019) respectievelijk 1,1% (2020) was. De Nationale Bibliotheek is geen reguliere bibliotheek gezien het gebrek aan wettelijke taken. Bij een reguliere bibliotheek zal in het beschreven geval het aftrekpercentage hoger uit vallen. Dit kan echter bij elke bibliotheek verschillen. Ons advies is dan ook om bij het vaststellen van de pre pro rata altijd contact op te nemen met een

fiscaal adviseur indien een andere methode wordt gekozen dan de omzetverhouding.

Er is cassatie ingesteld bij de Hoge Raad tegen deze uitspraak. Deze uitspraak is dus nog niet definitief.

Voor activiteiten die op zichzelf beschouwd niet-economisch zijn, geldt dat wanneer deze samenhangen met economische activiteiten dit een argument is om te stellen dat de BTW over kosten die zien op de niet-economische activiteit alsnog in aftrek kunnen worden genomen.

In bijlage 4 is een overzicht opgenomen van de belangrijkste aspecten ten aanzien van inkoopfacturen ten aanzien van de BTW.

Voor begrotingen, jaarstukken en interne rapportages bekeken dit dat kosten waarvan duidelijk is dat de BTW erop in aftrek kan worden genomen deze in de begroting, jaarstukken en/of interne rapportage opgenomen dient te worden zonder BTW.

Voor kosten waarop de BTW in het geheel niet in aftrek is te nemen geldt dat deze opgenomen dienen te worden met BTW. Voor kosten waarop de BTW gedeeltelijk in aftrek is te nemen dient het niet in aftrek te nemen gedeelte opgeteld te worden bij het bedrag zonder BTW.

Horeca

BTW op horeca uitgaven zoals eten en drinken voor consumptie ter plaatse is niet in aftrek te nemen. Dat betekent dat als een medewerker van een bibliotheek bijvoorbeeld naar een andere bibliotheek gaat en onderweg eten en drinken koopt om te nuttigen dat dan de BTW daarop niet in aftrek is te nemen.

Wanneer een bibliotheek een horecapunt heeft en eten en drinken verkoopt aan klanten van de bibliotheek voor een meer dan symbolisch bedrag dan is de BTW op de inkoop van dit eten en drinken aftrekbaar en dient over de berekende vergoeding aan de klanten BTW te worden gerekend en afgedragen.

Als het eten en drinken gratis wordt verstrekt dan is de BTW op de inkoop niet in aftrek te nemen.

Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA)

Hieronder zal een overzicht gegeven worden van enkele uitgaven die bij bibliotheek relatief veel voorkomen en waarbij de aftrek van BTW beperkt is. Voor de overige aspecten van het BUA verwijzen wij naar <https://mailchi.mp/f39589767deb/btw-nieuwtje-21-2024-btw-en-bua>. In bijlage 5 is een stroomschema van het BUA opgenomen.

Algemeen uitgangspunten aftrekbaarheid BTW

Wanneer een BTW-ondernemer met BTW belaste prestaties verricht en kosten worden gemaakt voor de onderneming, kan de BTW op de kosten in principe in aftrek worden gebracht. Voor een aantal kosten die ook een privé karakter hebben is nadrukkelijk bepaald dat de BTW in eerste instantie aftrekbaar is, maar dat in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar een correctie moet worden aangegeven. De kosten waarvoor dit geldt zijn genoemd in het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: 'BUA').

Of een correctie moet worden gemaakt hangt onder andere af van de vraag hoe groot het privé voordeel van de begunstigde is. Voor bevoordelingen beneden € 227 hoeft geen correctie te worden gemaakt. Met betrekking tot de berekeningswijze van dit bedrag was in het verleden op de website van de Belastingdienst vermeld dat het bedrag van een te betalen eigen bijdrage voor relatiegeschenken, personeelsverstrekkingen of andere giften in aftrek mag worden gebracht op het totaal van de uitgaven dat wordt getoetst aan het drempelbedrag. Deze regeling wijkt echter af van de wettelijke BUA-regeling. Daarom is besloten dat de op de website van de Belastingdienst genoemde mogelijkheid met ingang van 1 januari 2024 wordt beëindigd en dus niet meer mag worden toegepast.

In dit BTW handboek gaan wij beknopt in op de uitsluiting van aftrek van BTW op door de ondernemer gemaakte kosten voor personeelsverstrekkingen omdat dat is waar bibliotheken het meest mee te maken hebben. De Belastingdienst zal bij een BTW-controle de toepassing van het BUA vrijwel altijd beoordelen. Wanneer geen BUA-berekening is gemaakt kan de Belastingdienst een vergrijpboete opleggen. Wanneer wel een BUA-berekening is gemaakt, maar de inspecteur deze corrigeert, zal de Belastingdienst in principe geen vergrijpboete opleggen. Maak daarom altijd een BUA-berekening, en neem deze op in de administratie als er sprake is van het verstrekken van relatiegeschenken en/of personeelsverstrekkingen.

2.6 Verstrekken van relatiegeschenken en andere giften

Algemeen

Als de BTW ondernemer een relatiegeschenk geeft of een andere gift in natura doet, heeft hij daarvoor in beginsel recht op aftrek van BTW. Alleen als de begunstigde in geval hij het geschenk zelf zou hebben gekocht, de BTW niet of hoofdzakelijk niet in aftrek zou kunnen brengen, wordt bij de ondernemer de aftrek van BTW uitgesloten.

Het gaat erom dat BTW op de inkoop niet aftrekbaar is omdat dat wat wordt ingekocht niet in de onderneming wordt gebruikt maar aan een relatie wordt geschonken.

De BTW ondernemer moet dus nagaan of de begunstigde aftrek van voorbelasting zou hebben om te kunnen bepalen of hij zelf de voorbelasting op het relatiegeschenk of de gift kan aftrekken. Dit zal in de praktijk niet altijd meevallen. De voorbelasting op relatiegeschenken die aan relaties buiten de EU worden gegeven en dus worden uitgevoerd is wél altijd aftrekbaar.

Begrip relatiegeschenk/gift

Bij relatiegeschenken moet met name worden gedacht aan geschenken die een BTW ondernemer om zakelijke motieven doet aan zijn afnemers of leveranciers. Er moet dus al een zakelijke relatie zijn. Bij de andere giften wordt bedoeld op bevoordelingen door de ondernemer van stichtingen en dergelijke instellingen die geen recht op vooraftrek hebben. De begrippen 'relatiegeschenk' en 'gift' worden dus nogal beperkt uitgelegd.

Het weggeven van boeken of het tegen een symbolische vergoeding verkopen gebeurt doorgaans aan mensen die geen klant zijn van een bibliotheek. In het BUA gaat het nu juist om mensen die wel klant zijn maar die je een extra geeft om ze te bedanken voor de klandizie. Het is dus net een andere situatie als hierboven vermeld bij de vraag of gratis activiteiten wel onder de BTW vallen of niet.

Voorbeelden van relatiegeschenken die onder de aftrekbeperking vallen zijn:

- De accountant huurt een skybox voor het met relaties bijwonen van sportwedstrijden;
- De eigenaar van een winkel koopt kaartjes voor het met relaties bijwonen van concerten;
- De aannemer schenkt bij de oplevering van een ziekenhuis een beeldhouwwerk;
- Een garagebedrijf geeft aan een revalidatiecentrum een rolstoelbus.

Als aannemelijk kan worden gemaakt dat de skybox gebruikt is voor de ontvangst van zakenrelaties en dit gebeurt met het oog op het bedrijfsbelang, mag de BTW in aftrek worden gebracht. Dit blijkt uit een arrest van de Hoge Raad van 29 juni 2018. Van belang is dat de zakenrelatie BTW in aftrek mag brengen. De skybox die ter beschikking gesteld wordt aan het personeel enkel met het doel om het personeel en relaties een pleziertje te gunnen, geeft geen recht op aftrek van BTW. Het aantonen van het bedrijfsbelang is niet altijd eenvoudig.

Vergoeding beneden kostprijs

Van een relatiegeschenk of een andere gift kan ook sprake zijn als iets niet gratis, maar wel tegen een vergoeding beneden de kostprijs wordt gedaan. Over de vergoeding is op de gewone wijze BTW verschuldigd. De aftrek van voorbelasting wordt dan niet uitgesloten tot het bedrag aan BTW dat de ondernemer over de vergoeding is verschuldigd.

Voorbeeld

Stel dat een aannemer bij de oplevering van een bedrijfspand aan een verzekeringsmaatschappij voor € 1.000 plus € 210 BTW een poort levert, terwijl de werkelijke kostprijs van de poort € 2.500 plus € 525 BTW bedraagt. De € 210 BTW die de aannemer in rekening heeft gebracht dient afgedragen te worden aan de Belastingdienst. De € 525 BTW die door de leverancier van de poort aan de aannemer in rekening is gebracht, is in eerste instantie aftrekbaar, maar in de laatste BTW-aangifte van het boekjaar moet een correctie van € 315 (€ 525 - € 210) voor niet-aftrekbare BTW worden gemaakt.

Beperkte bevoordeling; € 227 – grens

Ten aanzien van relatiegeschenken en andere giften gelden dat de aftrek van voorbelasting niet wordt uitgesloten indien deze verstrekkingen per 'relatie' c.q. begunstigde per jaar minder bedragen dan € 227 (exclusief BTW).

Voorbeeld

Een bibliotheek huurt een ruimte voor het bijwonen van een theatervoorstelling en nodigt daarvoor vier relaties uit. De huur van de ruimte bedraagt € 1.000 (exclusief BTW). De relaties krijgen ieder ook een mooi boek ter waarde van € 30 (exclusief BTW). Indien het bedrijfsbelang van het gebruik van de ruimte niet voldoende onderbouwd kan worden bedraagt het voordeel per relatie € 230 (€ 1.000/ 5 plus € 30). De BTW op de huur van de ruimte en het boek is bij de bibliotheek in eerste instantie aftrekbaar, maar in de laatste BTW aangifte van het boekjaar moet dit worden gecorrigeerd.

2.7 Verstrekkingen voor persoonlijke doeleinden van het personeel

Algemeen

De BTW op kosten die ten behoeve van het personeel worden gemaakt, maar waarin ook een groot privé element schuilt is niet aftrekbaar. In het BUA is een aantal kostencategorieën genoemd waarvoor de aftrekbepijking van toepassing is. Hieronder worden deze, met uitzondering van de kantine-regeling, besproken.

Ook hier geldt dat wanneer sprake is van een kleine verstrekking per personeelslid (minder dan € 227) hoeft geen correctie toegepast te worden.

Tegen de BUA correctie op verstrekkingen voor persoonlijke doeleinden van het personeel kan afhankelijk van de situatie bezwaar worden gemaakt.

Gelegenheid geven tot sport en ontspanning

Hierbij wordt bedoeld op het beschikbaar stellen aan het personeel van sportaccommodaties (zoals een fitnessruimte), vakantieoorden, het maken van niet-zakelijke excursies en uitstapjes door het personeel voor rekening van de werkgever. Ook roerende zaken zoals een biljarttafel, tafeltennistafel of piano die een ondernemer koopt voor gebruik door zijn personeel, worden beschouwd als personeelsvoorziening in de zin van het BUA.

Vervoer vanwege de werkgever

Vervoer vanwege de werkgever kan op verschillende manieren worden vormgegeven, zoals:

1. Verstrekken van plaatsbewijzen of een vergoeding voor openbaar vervoer;
2. Verstrekken van een fiets of een vergoeding voor een fiets;
3. Zorgdragen voor groepsvervoer
 - a. werkgever verzorgt vervoer met eigen vervoermiddelen;
 - b. werkgever draagt vervoer op aan een derde.

Verstrekken van plaatsbewijzen voor openbaar vervoer

Het BUA moet worden toegepast op het verstrekken van openbaar vervoersbewijzen. Dat betekent dat BTW over kosten die ermee samenhangen beperkt aftrekbaar zijn.

Verstrekken van een fiets

Als een werkgever een fiets verstrekt aan zijn werknemers, dan kan de werkgever onder hierna genoemde voorwaarden de BTW op de aanschaf van de fiets (deels) in aftrek brengen. De aftrek van BTW is gemaximaliseerd op de BTW begrepen in € 749 per fiets per werknemer.

Bij de verstrekking van een fiets moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- De werkgever moet aannemelijk maken dat de fiets is verstrekt voor woon-werkverkeer;
- In het kalenderjaar en de twee voorafgaande kalenderjaren is aan de werknemer geen fiets verstrekt of ter beschikking gesteld;
- Vanaf het verstrekken of ter beschikking stellen is tot het einde van het kalenderjaar en in elk van de twee daaropvolgende kalenderjaren niet voor 50% of meer van het aantal dagen dat de werknemer pleegt te reizen tussen zijn woon- en verblijfplaats en de plaats waar zijn werkzaamheden worden verricht, voorzien in een vergoeding of ander vervoer dan het vervoer per fiets.

Indien de werkgever de gehele kostprijs van de fiets verrekent met het loon van de werknemer, is er geen sprake van een bevoordeling. De werkgever heeft dan volledig recht op aftrek van BTW (ook als de fiets meer kost dan € 749), maar dient dan wel 21/121e BTW af te dragen over het bedrag dat de werkgever op het loon van de werknemer inhoudt. Indien de werkgever niet de gehele kostprijs van de fiets verrekent met het loon van de werknemer, maar het saldo van de inkoopprijs en de eigen bijdrage van de werknemer niet meer bedraagt dan € 749, komt de voor de inkoop van de fiets in rekening gebrachte BTW volledig voor aftrek in aanmerking.

Voorbeeld

Een werknemer krijgt van zijn werkgever een fiets ter waarde van € 1.100 (inclusief 21% BTW). Verder waren er geen personeelsverstrekkingen. Bij de werknemer wordt hiervoor € 500 met het loon verrekend als eigen bijdrage. Per saldo bedraagt de verstrekking aan de werknemer € 600. De werkgever moet nu € 87 BTW afdragen uit de vergoeding ($21/121 \times € 500$) en kan de BTW die aan hem voor de aanschaf van de fiets in rekening is gebracht volledig in aftrek brengen. In de laatste BTW-aangifte van het jaar hoeft daarvoor geen correctie te worden gemaakt.

3. Doorbelasten kosten

Bij het doorbelasten van kosten is van belang de vraag of deze met of zonder BTW dient te geschieden en wat de invloed is van een doorbelasting op het BTW aftrekrecht.

De pure doorbelasting van kosten is geen betaling waartegenover een prestatie staat van degene die de kosten doorbelast. Daarom dient de doorbelasting zonder BTW te geschieden. Ook hier geldt dat wanneer toch BTW wordt gerekend deze wel verschuldigd is voor degene die de factuur uitbrengt maar niet in aftrek is te nemen door degene die de factuur ontvangt.

Het doorbelasten van kosten door een bibliotheek is belast met BTW indien aan de doorbelasting een bepaalde prestatie/afpraak ten grondslag ligt. Hiervoor is het niet nodig dat de bibliotheken actief een handeling verrichten. Een overeenkomst op grond waarvan een bibliotheek bepaalde kosten maakt die mede zien op een andere partij (bijvoorbeeld binnen eenzelfde locatie) en deze doorbelast, leidt al tot BTW-heffing. Een zuivere kostendoorbelasting - waaraan geen onderliggende prestatie ten grondslag ligt - is voor de BTW onbelast, bijvoorbeeld omdat de kosten al verbruikt zijn door degene die de kosten doorbelast.

Doorbelasting verhuur

Wanneer een bibliotheek een pand met BTW verhuurt aan een andere entiteit en in dat kader kosten maakt die het doorbelast dan geldt dat deze doorbelasting onderworpen is aan BTW.

Doorlopende post

Wanneer een bibliotheek kosten maakt in naam en voor rekening van een derde dan kan de doorbelasting van deze kosten aan deze derde in bepaalde gevallen plaatsvinden zonder BTW te berekenen.

Opsplitsen factuur

Uiteraard kan een bibliotheek die kosten maakt voor een of meer andere bibliotheken degene die de factuur daarvoor uitreikt ook verzoeken de factuur te splitsen en voor de diverse bibliotheken een afzonderlijke factuur op te maken.

4. BTW en overige inkomsten

Voor de vraag of over de ontvangen subsidies door een bibliotheek BTW verschuldigd is, moet worden vastgesteld of de subsidie kan worden aangemerkt als de vergoeding voor een door een ondernemer verrichte prestatie.

De bibliotheek verricht diverse prestaties waarvoor het een van te voren overeengekomen vergoeding ontvangt die marktconform is. Daarover wordt BTW berekend en afgedragen.

Een subsidie/bijdrage is belast met BTW, indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

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

De subsidie/bijdrage is niet belast met BTW als de subsidie/bijdrage met het oog op de behartiging van het algemeen belang wordt verstrekt of als er geen sprake is van verbruik, zoals bijvoorbeeld het geval is bij exploitatiesubsidies en budgetsubsidies.

Een subsidie is belast met BTW, indien de subsidie kwalificeert als een vergoeding voor een door een ondernemer verrichte levering of dienst.

Uit het arrest Mohr van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG), 29 februari 1996, nr. C-215/94, blijkt dat een subsidie alleen tot BTW-heffing leidt als sprake is van verbruik bij identificeerbare personen. Voor de belastbaarheid van een subsidie is daarom van belang of de prestatie ertoe leidt dat bij de subsidieverstrekker sprake is van "individueel verbruik".

Bij een zogenoemde "budgetsubsidie" ontbreekt doorgaans dat individuele verbruik bij de subsidieverstrekker, zodat over de ontvangen subsidie geen BTW is verschuldigd.

Er was geen sprake van individueel verbruik in de situatie waarin een veehouder een bijdrage ontving van de overheid wegens het vrijwillig beëindigen van zijn bedrijf. Dit omdat de prestatie (de bedrijfsbeëindiging) niet als verbruik is aan te merken. De af-spraak en uitkering van het bedrag leverde de overheid geen voordeel op. De overheid handelde in het algemeen belang. Handelingen in het algemeen belang zijn niet aan te merken als een prestatie waarbij sprake is van individueel verbruik.

De zaak waarin een gemeente een subsidie verstrekke aan een B.V. is door de Hoge Raad wel als verbruik aangemerkt. De B.V. had ten doel om de gemeentelijke sport-voorzieningen en zwembaden te exploiteren en de sport binnen de gemeente te stimuleren. De diensten die de B.V. verricht op het gebied van sportbeleid zijn voor de gemeente als verbruik aan te merken, omdat de gemeente dit voordeel oplevert. Hierbij was van belang dat tussen de B.V. en de gemeente een overeenkomst was gesloten waarin bepaald was dat de B.V. verplicht was de sportaccommodaties te beheren en exploiteren. De gemeente had de verplichting om op grond van dezelfde overeenkomst subsidiebedragen aan de B.V. uit te keren. De diensten van de B.V. en de subsidieverstrekking van de gemeente hebben hier een rechtstreeks verband. Er was BTW verschuldigd.

Op grond van een uitspraak van de Hoge Raad van 15 oktober 2004, nr. 39 956 blijkt dat de Hoge Raad niet snel toekomt aan de belastbaarheid van een subsidie als de uitvoering van de activiteiten door de subsidieontvanger de subsidiegever geen voordeel heeft opgeleverd. Zo is geen sprake van verbruik als de subsidie bedoeld is ter financiering van de kosten die de Stichting maakt om uit haar eigen doelstellingen voortvloeiende werkzaamheden te bekostigen.

Uit de rechtspraak blijkt dat een subsidie belast is met BTW als:

1. De ontvanger van de subsidie BTW-ondernemer is;
2. Een prestatie wordt verricht door de ontvanger van de subsidie;
3. Tussen de ontvangst van de subsidie en de prestatie een rechtsreeks verband bestaat;
4. Bij de subsidieverstrekker of een derde sprake is van verbruik.

Het kan voorkomen dat een bibliotheek actief diensten aanbiedt aan een gemeente ter invulling van de maatschappelijke agenda. De gemeenten werken steeds meer met Beleidsgestuurde Contractfinanciering om bepaalde maatschappelijke doelstellingen te halen door middel van specifiek toe te kennen subsidies en daaraan gekoppelde kritische prestatie indicatoren.

In plaats van het toekennen van een subsidie in de vorm van een gift kent de gemeente een subsidie toe en stelt daaraan als voorwaarde dat de bibliotheek die de subsidie ontvangt een of meer bepaalde projecten dient uit te voeren.

Wanneer in een dergelijk geval gesteld kan worden dat de gemeente voordeel heeft bij het project en het project op hun verzoek wordt uitgevoerd en onder voorwaarden van die gemeente dan is de subsidie onderworpen aan BTW. Dat betekent dat uit het subsidiebedrag 21/121 BTW berekend, aangegeven en afgedragen dient te worden.

In bijlage 6 is een overzicht opgenomen waarin staat opgenomen hoe ten aanzien van de BTW subsidies dienen te worden behandeld.

Voorbeeld

Via de op 1 januari 2023 in werking getreden Regeling specifieke uitkering voor Informatiepunten Digitale Overheid (IDO) wordt een bedrag voor IDO's door het Rijk aan gemeenten beschikbaar gesteld. Gemeenten dienen het bedrag in te zetten voor de financiering van de lokale bibliotheek voor de realisatie of instandhouding van IDO's, de promotie van de IDO's bij bewoners en het voeren van regie over het netwerk van organisaties rond de IDO's. Wanneer de bibliotheek een subsidie ontvangt inzake IDO van de gemeente voor activiteiten zoals hulp bij het digitale verkeer met publieke en private dienstverleners en het volgen van en begeleiding naar cursussen digitale vaardigheden is sprake van een BTW-belaste subsidie.

De subsidies worden namelijk vaak verkregen voor taken die beleidsmatig/wettelijk bij de gemeente liggen sinds 1 januari 2023. De Staatssecretaris van BZK is bovendien als opdrachtgever verantwoordelijk voor het landelijke beleid. De diensten van de bibliotheek ten aanzien van het project komen rechtstreeks toe aan de gemeente. De gemeente heeft haar eigen uitvoerende taken uitbesteed aan de bibliotheek en maakt dus van deze resultaten gebruik. De gemeente is hierdoor aan te merken als afnemer van de prestatie die door de bibliotheek wordt verricht. Derhalve kwalificeren deze subsidies als vergoeding voor de door de bibliotheek verrichte dienst. Als gevolg hiervan dient ter zake van de ontvangen subsidie een factuur te worden uitgereikt, vermeerderd met 21% BTW. Hierbij is opgemerkt dat gemeenten het vaak niet eens zijn met het standpunt dat sprake is van een BTW-belaste vergoeding. Zij reiken derhalve in bepaalde gevallen geen facturen met 21% BTW uit. Vraag in dat geval om een factuur vermeerderd met 21% BTW en neem bij een discussie contact op met een fiscaal adviseur.

Ontvangt de bibliotheek een subsidie voor het bevorderen van taal bij kinderen zonder dat de subsidieverstrekker verder invloed uitoefent op de aanpak dan is sprake van een onbelaste subsidie. Hiervan kan sprake zijn bij een subsidie ontvangen van Taalhuis. In dat geval wordt de subsidie enkel verleend in het kader van het algemene belang.

BTW en sponsoring

Bij sponsoring moet onderscheid worden gemaakt tussen sponsoring waar een tegenprestatie tegenover staat en sponsoring waarbij dat niet het geval is.

Wanneer er geen tegenprestatie tegenover de ontvangst van sponsorgelden staat dan zijn de sponsorgelden BTW vrij. Dat betekent dat uit de ontvangst van het bedrag geen BTW hoeft te worden afgedragen. Dat betekent ook dat de ontvangst van de sponsorgelden het BTW aftrekrecht niet negatief beïnvloedt.

Wanneer er wel een tegenprestatie staat tegenover de ontvangst van de sponsorgelden dan is in feite sprake van een reclame dienst. Uit de ontvangst van het bedrag dient dan 21% BTW te worden afgedragen. In het geval € 100 aan sponsorgeld wordt ontvangen dan dient daaruit $21/121 * € 100 = € 17,36$ BTW te worden aangegeven en afgedragen.

Het kan ook vormen dat de sponsoring niet in de vorm van geld maar in de vorm van een goed of dienst wordt verricht. Een bibliotheek maakt reclame voor een bedrijf en in ruil daarvoor maakt dat bedrijf reclame voor de bibliotheek of levert het boeken of koffie. Ook in deze gevallen is sprake van een reclame dienst. De vergoeding hiervoor dient dan te worden gesteld op de kostprijs van de door het bedrijf aan de bibliotheek geleverde goederen of op de waarde in het economisch verkeer voor diensten.

BTW en donaties

Voor donaties geldt hetzelfde als voor sponsoring. Onderscheid moet worden gemaakt tussen echte donaties, giften die uit vrije wil gedaan worden zonder dat er een tegenprestatie tegen over staat en donaties waarbij wel een tegenprestatie verlangd wordt. In het laatste geval zal, wanneer de donaties een meer dan symbolisch bedrag is, de donatie in feite de vergoeding zijn voor een prestatie. Deze zal dan voor de BTW gekwalificeerd moeten worden. Bekeken dient te worden wat de aard is van de prestatie, met andere woorden welke activiteit verricht wordt (bijvoorbeeld: ter beschikking stellen onroerend goed of uitleen boeken) en wat dientengevolgde de BTW heffing is.

BTW financiële bijdrage

Ook de financiële bijdragen vormen, net als de hierboven behandelde donaties en sponsoring een betaling waar niet altijd een bepaalde prestatie tegen over staat. Voor elke betaling, onder welke vorm en welke titel dan ook gedaan, dient beoordeeld te worden of deze de vergoeding vormt voor een prestatie. Wanneer enige prestatie is overeengekomen tegen een meer dan symbolische vergoeding, dan komt BTW heffing in beeld. Afhankelijk van de BTW kwalificatie van de prestatie dient dan bekeken te worden wat de BTW heffing is. Wanneer in het algemeen een financiële bijdrage wordt gevraagd zonder dat hier iets tegen over staat dan is dit een betaling die in principe buiten de BTW valt.

BTW en freemium abonnementen

Bibliotheken werken steeds vaker met freemium-abonnementen, waarbij een basisdienst gratis wordt aangeboden en aanvullende diensten tegen betaling beschikbaar zijn. Voor de BTW is relevant of het gratis aanbod een zelfstandige activiteit vormt, of onderdeel is van de economische activiteit. Een gratis dienst valt in beginsel buiten de BTW-sfeer, omdat geen sprake is van een vergoeding. Dit kan leiden tot een beperking van het recht op aftrek van BTW op kosten die samenhangen met deze activiteiten. Dit risico ontstaat met name als het gratis aanbod op zichzelf staat. Indien het gratis aanbod echter primair wordt ingezet als acquisitie- of marketinginstrument voor betaalde diensten, is beter verdedigbaar dat dit onderdeel uitmaakt van de economische activiteit. In dat geval ligt een aftrekbeperking minder voor de hand.

Onder een economische activiteit wordt voor de BTW verstaan: het duurzaam verrichten van prestaties met het oog op het verkrijgen van opbrengsten. Daarbij hoeft niet iedere afzonderlijke handeling op zichzelf winstgevend te zijn, zolang deze maar onderdeel vormt van een bredere activiteit waarmee opbrengsten worden gegenereerd. Dit betekent dat ook activiteiten waarvoor geen directe vergoeding wordt ontvangen (zoals een gratis abonnement) toch binnen de economische sfeer kunnen vallen, mits deze een functioneel verband hebben met belaste prestaties. Van belang is dat de gratis dienst niet op zichzelf staat, maar ertoe strekt om (op termijn) opbrengsten te realiseren, bijvoorbeeld door het aantrekken en behouden van betalende gebruikers.

Of hiervan sprake is, hangt sterk af van de feitelijke inrichting en toepassing van het freemium-model. Relevante factoren zijn onder meer de wijze waarop het abonnementsmodel is vormgegeven (één samenhangend aanbod versus losstaande gratis en betaalde diensten), de inhoudelijke verschillen tussen de gratis en betaalde varianten en de mate waarin wordt gestuurd op doorstroom van gratis naar betalende gebruikers.

Om de BTW-positie te versterken en het risico op aftrekbeperking te beperken, is het van belang dat de bibliotheek deze samenhang expliciet en aantoonbaar maakt. In dat kader kunnen praktische maatregelen worden genomen waarbij het commerciële doel duidelijk gedocumenteerd wordt. Hoe beter uit de inrichting van het model, de communicatie richting gebruikers en de interne vastlegging blijkt dat het gratis aanbod een duidelijke commerciële functie heeft, hoe sterker de positie dat geen sprake is van een zelfstandige niet-economische activiteit. Op deze manier is beter verdedigbaar dat freemium-abonnementen onderdeel vormen van de economische activiteit van de bibliotheek en daarmee geen aftrekbeperking tot gevolg hebben. De uiteindelijke BTW-behandeling is echter afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Volledige zekerheid kan derhalve alleen worden verkregen door afstemming met de Belastingdienst.

5. Beleggingen en etikettering

Zaken die worden aangewend in het kader van de onderneming worden als (BTW-)ondernemingsvermogen geëtiketteerd. Gaat het om auto's en/of werkpanden dan kan iedereen zich daar iets bij voorstellen, maar dit geldt evenzeer voor onlichamelijke zaken zoals aandelen.

Bij een effectenhandelaar kan naar onze mening geen discussie bestaan over de vraag of de aandelen tot zijn ondernemingsvermogen behoren. De aankoop, het houden en de verkoop van de aandelen speelt zich af binnen het kader van zijn onderneming. De van (de)verkoop is vrijgesteld.

Deelnemingen die een wezenlijke functie vervullen binnen een concern behoren naar onze mening ook tot het BTW-ondernemingsvermogen.

Er zijn ook ondernemers die aandelen kopen enkel ter belegging van overtollige middelen. Deze aandelen vervullen geen enkele functie binnen het concern en kunnen dan ook niet tot het ondernemingsvermogen worden gerekend. Het verwerven, houden en eventueel verkopen van de aandelen vindt dat buiten het systeem van de BTW plaats. Feitelijk vervullen de aandelen dezelfde rol als bij een particuliere investeerder. Eventuele BTW op kosten die worden gemaakt in verband met de aankoop, het houden of de verkoop van de aandelen kan daardoor niet in aftrek worden gebracht.

Voorbeeld

Een ondernemer die werkzaam is als accountant genereert daarmee een omzet van € 150.000. Overtollige liquiditeiten had hij belegd in 1000 aandelen van een vennootschap die handelde in fietsen. De aandelen had hij destijds gekocht voor € 10 per aandeel. Voordat de economische crisis toesloeg, verkocht hij zijn aandelen voor € 50 per aandeel. De verkoopopbrengst was dus € 50.000. Naar onze mening blijft de accountant volledig aftrekgerechtigd.

Bijlage 1: Besluit Staatssecretaris van Financiën van 24 november 2020 Dit besluit is geactualiseerd en is ingegaan op 1 juli 2025.



STAATSCOURANT

Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814.

Nr. 38540

10 december

2024

Wijziging van het besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584, Omzetbelasting. Aftrek van omzetbelasting, Staatscourant 2020, 63000

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 26 november 2024, nr. 2024-13975

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit wijzigt het besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584 (Stcrt. 2020, nr. 63000). Met deze wijziging worden aanwijzingen gegeven inzake het recht op aftrek bij handelingen inzake aandelen. Het besluit van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, Heffing van omzetbelasting met betrekking tot de verkoop van aandelen (Hoge Raad 9 juli 2004, nr. 38026) wordt ingetrokken.

ARTIKEL I

Het besluit van 24 november 2020, nr. 2020-167584 (Stcrt. 2020, nr. 63000), wordt als volgt gewijzigd:

A.

Vóór onderdeel 1 en na de laatste alinea wordt een nieuwe alinea ingevoegd, luidende:

Het besluit is gewijzigd bij besluit van 26 november 2024, nr. 2024-13975 (Stcrt. 2024, nr. 38540). De wijziging betreft het invoegen van een paragraaf met aanwijzingen over de aftrek van omzetbelasting begrepen in kosten verband houdende met het verwerven, uitgeven, houden en verkopen van aandelen. Het besluit van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, wordt ingetrokken.

B.

Aan onderdeel 3.5 wordt na onderdeel 3.5.4 een nieuw onderdeel toegevoegd, luidende:

3.5.5 Aftrek van btw voor handelingen inzake aandelen

Voor het verwerven, uitgeven, houden en verkopen van aandelen kan een ondernemer prestaties afnemen waarvoor btw in rekening wordt gebracht of waarvoor die ondernemer verlegde btw is verschuldigd. Recht op aftrek van die btw ontstaat voor zover die prestaties worden afgenomen in de hoedanigheid van ondernemer (zie hierna § 3.5.5.1 en § 3.5.5.2)¹.

Vervolgens wordt voor de omvang van het recht op aftrek nagegaan welk(e) (deel van die) kosten aan een bepaalde (voorgenomen) belastbare prestatie kunnen worden toegerekend of aan de algehele bedrijfsactiviteiten van de ondernemer. Btw is aftrekbaar voor zover de kosten, waarin de btw is begrepen, zijn toe te rekenen aan belaste prestaties (zie hierna § 3.5.5.3) of aan vrijgestelde prestaties die recht geven op aftrek (zie hierna: § 3.5.5.4).

3.5.5.1 Handelingen inzake aandelen binnen de werkingssfeer van de btw

Handelingen inzake aandelen (zoals het verwerven, houden, uitgeven en verkopen) vallen binnen de werkingssfeer van de btw als zij plaatsvinden in de hoedanigheid van ondernemer. De aandelen behoren daarmee tot de economische activiteit(en) van de ondernemer. In de volgende situaties is daarvan sprake.

Inmenging in het beheer van de vennootschap

De ondernemer mengt zich direct of indirect in het beheer van de vennootschap waarin aandelen worden gehouden². Mengen houdt (het totaal van) de handelingen in die de ondernemer ten behoeve van haar dochteronderneming verricht, en die een belastbare economische activiteit

¹ HvJ EU 22 maart 2012, nr. C-153/11 (Klub), ECLI:EU:C:2012:163, r.o. 39.

² HvJ 16 juli 2015, zaken C-108/14 en C-109/14 (Larentia + Minerva), ECLI:EU:C:2015:496, r.o. 21.



vormen³. Het is voor inmenging in deze zin niet vereist dat de aandelen een meerderheidsdeelname in de vennootschap vormen⁴.

Aandelen als een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van de economische activiteit van de ondernemer.

De aandelen van de ondernemer vormen een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van zijn economische activiteit. Zo vinden in elk geval de volgende handelingen met aandelen binnen de werkingssfeer van de btw plaats:

- De handeling beoogt een (her)structurering en hangt aldus samen met de organisatie van de economische activiteiten van de ondernemer⁵;
- het oogmerk van een verkoop en overdracht van aandelen is erin gelegen om de opbrengst rechtstreeks toe te wijzen aan de belastbare economische activiteit van de betrokken ondernemer⁶;
- de ondernemer streeft met de handeling naar een uitbreiding of wijziging van zijn operationele activiteiten⁷;
- de handeling dient ter dekking van zijn verplichtingen met betrekking tot een economische activiteit⁸.

Bedrijfsmatige handel

De ondernemer handelt bedrijfsmatig in aandelen en andere effecten⁹. Een ondernemer die bedrijfsmatig in aandelen of van aandelen afgeleide financiële instrumenten (derivaten) en andere effecten handelt, verricht een economische activiteit.

3.5.5.2 Handelingen inzake aandelen buiten de werkingssfeer van de btw

Het enkele verwerven en houden van aandelen vormen geen economische activiteiten in de zin van de btw-richtlijn¹⁰. Dat geldt in beginsel eveneens voor de verkoop en overdracht van die aandelen¹¹. Die handelingen vallen buiten de werkingssfeer van de btw. Btw is niet aftrekbaar ter zake van prestaties die ten behoeve van aandelen worden afgenomen die niet tot de economische activiteit(en) van de ondernemer behoren.

Het enkele verwerven en houden van aandelen in vorenbedoelde zin doet zich voor als aandelen ter belegging worden gehouden, anders dan ter dekking van verplichtingen met betrekking tot een economische activiteit. In deze situatie is sprake van het passief ter beschikking stellen van kapitaal, waarbij aandelen worden gehouden en beheerd ter belegging of als onderdeel van een beleggingsportefeuille op een vergelijkbare wijze als een particuliere investeerder¹². Bij de beoordeling of sprake is van een belegging speelt de omvang van het aandelenbelang geen rol. Het maakt voorts niet uit of een beroep is gedaan op advies van derden. Verder speelt de vaardigheid en de competentie van de investeerder geen rol bij de kwalificatie als belegging¹³.

3.5.5.3 Toerekening kosten handelingen inzake aandelen

Directe kosten bij handelingen inzake aandelen

Als vaststaat dat handelingen inzake aandelen binnen de werkingssfeer van de btw vallen, wordt vervolgens de omvang van de aftrek vastgesteld. Voor de omvang van de aftrek van btw wordt bepaald of kosten direct toerekenbaar zijn aan een bepaalde (voorgenomen) handeling inzake aandelen. Van deze directe toerekening is sprake als een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de ingekochte prestaties en een belastbare handeling met aandelen¹⁴. De

³ HvJ 5 juli 2018, zaak C-320/17 (Marle Participation SARL), EU:C:2018:537, r.o. 30-32.

⁴ HvJ 30 mei 2013, zaak C-651/11 (X BV), ECLI:EU:C:2013:346.

⁵ HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08 (AB SKF), ECLI:EU:C:2009:665.

⁶ HvJ 8 november 2018, zaak C-502/17 (C&D Foods Acquisition), ECLI:EU:C:2018:888, r.o. 38.

⁷ HvJ 17 oktober 2018, zaak C-249/17 (Ryanair Ltd), ECLI:EU:C:2018:834, r.o. 31.

⁸ Bijvoorbeeld een verzekeringsmaatschappij die aandelen houdt ter dekking van haar verplichtingen op grond van afgesloten verzekeringen.

⁹ HvJ 20 juni 1996, zaak C-155/94 (Wellcome Trust), ECLI:EU:C:1996:243.

¹⁰ HvJ 20 juni 1991, zaak C-60/90 (Polysar), ECLI:EU:C:1991:268.

¹¹ HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03 (Kretztechnik), ECLI:EU:C:2005:320, r.o. 19.

¹² HvJ 20 juni 1996, zaak C-155/94 (Wellcome Trust Ltd.), ECLI:EU:C:1996:243.

¹³ HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01 (EDM), ECLI:EU:C:2004:243, r.o. 61.

¹⁴ Vgl. HvJ 17 oktober 2018, zaak C-249/17 (Ryanair Ltd), ECLI:EU:C:2018:834, r.o. 26.



objectieve inhoud en aard van de ingekochte prestatie bepaalt of die rechtstreekse en onmiddellijke samenhang kan worden vastgesteld¹⁵.

Kosten van de ingekochte prestatie kan een ondernemer maken voorafgaand aan of na afloop van de verkoop en overdracht van de aandelen. Wanneer de ingekochte prestatie voorafgaand aan de verkoop en overdracht van de aandelen worden gemaakt, is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang als de ingekochte prestatie – objectief gezien – uitsluitend is gedaan met het oog op een belastbare verkooptransactie met aandelen¹⁶. Bij bevestigende beantwoording van deze toets volgt directe toerekening van de ingekochte prestatie aan de verkoop en overdracht van de aandelen.

Wanneer de kosten van de betrokken prestatie worden gemaakt na afloop van de verkoop en overdracht van de aandelen, bestaat geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang als de ingekochte prestatie – objectief gezien – niet uitsluitend zijn oorzaak vindt in een belastbare verkoop en overdracht van aandelen¹⁷. In dat geval is geen sprake van directe toerekening van de kosten aan de verkoop en overdracht van de aandelen.

Btw op kosten die direct toerekenbaar zijn aan een van de btw vrijgestelde verkoop en overdracht van aandelen komt niet voor aftrek in aanmerking, behoudens als degene aan wie de aandelen worden geleverd buiten de EU is gevestigd (zie hierna: § 3.5.5.4).

Algemene kosten bij handelingen inzake aandelen

Als kosten niet direct toerekenbaar zijn aan de handeling inzake aandelen, dan kunnen die kosten onderdeel uitmaken van de algemene kosten van de ondernemer¹⁸. Dergelijke kosten hebben een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met de gehele economische activiteit van de ondernemer. Recht op aftrek ontstaat dan voor zover het geheel van zijn economische activiteiten recht op aftrek van voorbelasting geeft¹⁹.

3.5.5.4 Verkoop van aandelen buiten de EU

Btw begrepen in directe kosten van de verkoop en overdracht van aandelen komt in beginsel niet voor aftrek in aanmerking. Een uitzondering hierop geldt als degene aan wie de aandelen worden geleverd buiten de EU is gevestigd. Deze uitzondering is geregeld in artikel 15, eerste en tweede lid, onderdeel c, van de wet. Voor de toepassing van deze bepaling moet de locatie van de afnemer worden vastgesteld. Als de aandelen over een effectenbeurs worden verhandeld, wordt aangesloten bij de vestigingsplaats van de effectenbeurs waarover de aandelen worden verhandeld ter bepaling van de vestigingsplaats van de tegenpartij bij een aandelenverkoop.

3.5.5.5 Opbrengst verkopen aandelen in het pro rata

Het pro rata beoogt zo getrouw mogelijk het deel van de kosten voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik te weerspiegelen dat toe te rekenen is aan belaste prestaties²⁰. Incidentele gebeurtenissen kunnen dat beeld verstoren. Om die reden kan de vergoeding²¹ voor de verkoop en overdracht van aandelen buiten het pro rata als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van de beschikking blijven als de dit een toekomstige financiële handeling vormt²². De verkoop en overdracht van aandelen wordt aangemerkt als een toekomstige financiële handeling als die verkoop en overdracht van de aandelen incidenteel plaatsvindt.

Een dergelijke incidentele handeling impliceert dat voor deze handeling relatief beperkt gebruik wordt gemaakt van goederen en diensten voor gemengd gebruik (vgl. § 3.3.3) waarvoor btw is verschuldigd en dat deze handeling geen onderdeel is van de kernactiviteit van de ondernemer. De verkoop en overdracht kwalificeert niet als incidentele handeling voor de ondernemer die bedrijfsmatig in aandelen handelt, en voor de ondernemer die als participatie- of investerings-

¹⁵ Vgl. HvJ 8 november 2018, zaak C-502/17 (C&D Foods Acquisition ApS), ECLI:EU:C:2018:888, r.o. 36 en 37, HvJ EU 12 januari 2017, zaak C-28-16 (MVM Magyar Villamos Művek Zrt.), ECLI:EU:C:2017:7, en HR 28 maart 2014, nr. 42.868, ECLI:NL:HR:2014:723 en HR 28 maart 2014, nr. 42.863bis, ECLI:NL:HR:2014:728.

¹⁶ Artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de beschikking; vgl. HvJ 8 november 2018, zaak C-502/17 (C&D Foods Acquisition ApS), ECLI:EU:C:2018:888, r.o. 36 en 37.

¹⁷ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de beschikking; vgl. HvJ 8 november 2018, zaak C-502/17 (C&D Foods Acquisition ApS), ECLI:EU:C:2018:888, r.o. 37, HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05 (Investrand), ECLI:EU:C:2007:87, r.o. 33.

¹⁸ HvJ EU 17 oktober 2018, zaak C-249/17 (Ryanair Ltd), ECLI:EU:C:2018:834, r.o. 27.

¹⁹ HvJ EU 5 juli 2018, zaak C-320/17 (Marle Participation SARL), EU:C:2018:537, r.o. 46, en HvJ EU 12 november 2020, zaak C-42/19 (Sonaecom SGPS SA), ECLI:EU:C:2020:913, r.o. 47.

²⁰ Vgl. HvJ 18 oktober 2018, zaak C-153/17 (Volkswagen Financial Services), ECLI:EU:C:2018:845, r.o. 52.

²¹ Dit laat onverlet dat in specifieke gevallen als vergoeding een marge van toepassing is, het verschil tussen de aan- en verkoopprijs (vgl. HvJ 14 juli 1998, C-172/96 (First National Bank of Chicago), ECLI:EU:C:1998:354).

²² De ondernemer kan een beroep doen op artikel 174, tweede lid, onderdeel b, van de btw-richtlijn, omdat deze bepaling rechtstreekse werking heeft.



maatschappij of als een daaraan gelieerde entiteit, betrokken is bij investeringen met private equity.

Als met de levering en overdracht van aandelen meer inkomsten worden behaald dan uit de kernactiviteit van de ondernemer, sluit dat niet uit dat die levering en overdracht van aandelen als bijkomstige financiële handeling kwalificeert²³. Verder kan de verkoop van de aandelen van een deelneming kwalificeren als een bijkomstige financiële handeling, ondanks dat het houden daarvan kwalificeert als een rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk, omdat de deelneming met de ondernemer een concern of fiscale eenheid vormt zoals bedoeld in artikel 7, vierde lid van de wet.

C.

Onderdeel 3.3.4.3, eerste alinea, wordt de laatste zin vervangen door:

Het gaat om een verdeelsleutel die het werkelijk gebruik van algemene kosten, dat wil zeggen, gemengd gebruikte goederen en diensten, weergeeft voor belaste en vrijgestelde ondernemersactiviteiten. Die verdeelsleutel moet berusten op objectief en nauwkeurig vast te stellen gegevens, die van dien aard zijn dat het werkelijke gebruik daarmee objectief en nauwkeurig is vast te stellen²⁴. Het is niet toegestaan om meerdere pro rata's (of verdeelsleutels) op (delen van de) gemengd gebruikte goederen en diensten toe te passen²⁵.

ARTIKEL II

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 3 augustus 2004, nr. CPP2004/1709M, (Stcrt. 2004, 177).

ARTIKEL III

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 juli 2025.

Dit besluit zal met de toelichting in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 26 november 2024

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*

²³ HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01 (EDM), ECLI:EU:C:2004:243, r.o. 77.

²⁴ HR 23 februari 2018, nr. 16/04051, ECLI:NL:HR:2018:267 en HR 15 juni 2012, nr. 10/01746, ECLI:NL:HR:2012:BU1929.

²⁵ HR 11 november 2022, nr. 20/01521, ECLI:NL:HR:2022:1608.

Bijlage 2: factuurvereisten

Overzicht factuurvereisten BTW

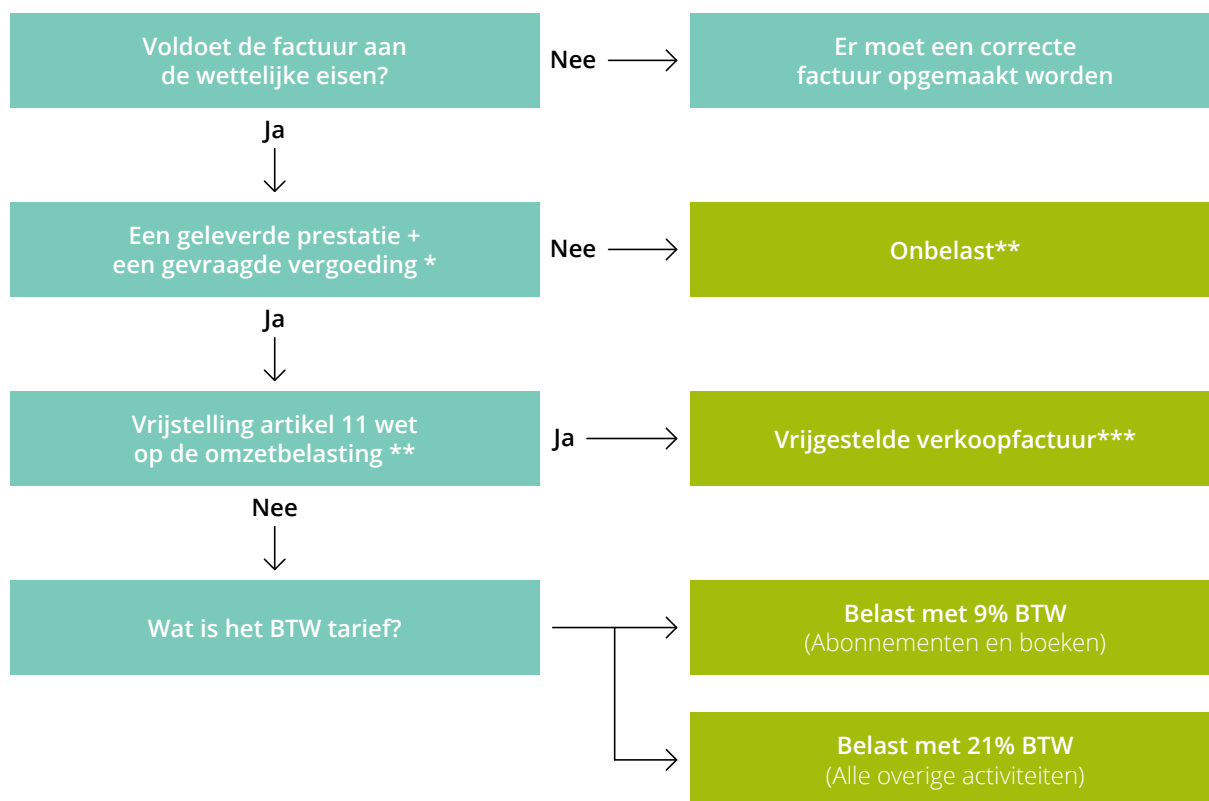
1	Datum uitreiking factuur
2	Opeenvolgend factuurnummer (mag meerdere reeksen)*
3	BTW-identificatienummer van de leverancier/dienstverrichter (bij fiscale eenheden het BTW-nummer van het onderdeel van de fiscale eenheid dat de prestatie levert)
4	BTW-identificatienummer van de afnemer indien een verleggingsregeling van toepassing is of een intracommunautaire levering wordt verricht
5	NAW-gegevens van de leverancier en van de afnemer (vermeld hierbij de volledige juridische naam van de leverancier én de afnemer. Het vermelden van de handelsnaam mag ook. Op voorwaarde dat die in combinatie met het adres en woonplaats bij de KvK is geregistreerd. Vermeld ook het volledige adres waar de ondernemer feitelijk is gevestigd van leverancier en afnemer. Het vermelden van alleen een postbusnummer is niet voldoende.)
6	Hoeveelheid en een duidelijke omschrijving (aard) van de geleverde goederen of diensten
7	Datum waarop de levering of dienst heeft plaats gevonden
8	Maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs exclusief BTW, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen en andere kortingen indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen
9	Toegepaste BTW-tarief
10	Te betalen BTW-bedrag (Het te betalen BTW-bedrag moet in € op de factuur worden vermeld. Als de te betalen bedragen zijn overeenkomsten in een andere geldeenheid, dan wordt de wisselkoers vastgesteld overeenkomstig de laatst genoteerde verkoopkoers op het tijdstip waarop de BTW verschuldigd wordt.
11	Indien een verleggingsregeling van toepassing is de vermelding <i>"BTW verlegd"</i> Indien van toepassing een verwijzing naar de vrijstelling of intracommunautaire levering
12	Gegevens over het vervoermiddel (nieuw of gebruikt) **z.o.z.
13	Indien de afnemer de factuur uitreikt in plaats van de leverancier of dienstverrichter, de vermelding <i>"factuur uitgereikt door afnemer"</i>
14	Indien van toepassing de vermelding <i>"Bijzondere regeling – gebruikte goederen"</i> of <i>"Bijzondere regeling – kunstvoorwerpen"</i> of <i>"Bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten"</i>
15	Indien van toepassing de NAW-gegevens en het BTW-identificatienummer van de fiscaal vertegenwoordiger
16	Indien van toepassing de vermelding <i>"Bijzondere regeling reisbureaus"</i>
17	Indien het factuurbedrag niet hoger is dan € 100 (inclusief BTW) of het een aanvullend document is op een eerdere factuur, die duidelijk verwijst naar de eerdere factuur, gelden beperktere voorwaarden. Op de factuur moet dan de NAW-gegevens van de leverancier staan en hetgeen hiervoor is genoemd bij sub 1,6 en 10 (of in plaats van 10, de gegevens aan de hand waarvan het BTW-bedrag kan worden berekend). Deze regeling geldt niet voor intracommunautaire leveringen of als de leverancier of dienstverrichter in het buitenland is gevestigd.
18	Als sprake is van een fiscale eenheid BTW wordt op de factuur geen BTW vermeld. Vermeld op de factuur 'geen BTW vanwege fiscale eenheid BTW'
19	Overige niet-BTW-factuurvereisten: - KvK-nummer leverancier - Bankrekeningnummer en BIC/IBAN

* Bij creditfacturen geldt het aanvullende vereiste dat op de creditfactuur een verwijzing naar de originele factuur wordt opgenomen. Het debetfactuurnummer moet op de factuur worden vermeld.

** Er is sprake van een nieuw vervoermiddel als na de eerste ingebruikname van het vervoermiddel niet meer dan zes maanden zijn verstreken of als het vervoermiddel ten hoogste 6.000 km heeft afgelegd. Bij de levering van een nieuw vervoermiddel aan een afnemer in een ander EU-lidstaat geldt een bijzondere regeling. De levering van het nieuwe vervoermiddel valt altijd onder het nultarief en de koper is in eigen land BTW verschuldigd. Dit geldt ook zo als de koper en verkoper particulieren zijn. De verkoper, die particulier is, wordt dan als ondernemer voor de BTW aangemerkt. Bij de intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel moet de leverancier altijd een factuur uitreiken. Op die factuur moeten de gegevens worden vermeld die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel nieuw is. Uit de factuur moet blijken dat na de eerste ingebruikname van het vervoermiddel niet meer dan zes maanden zijn verstreken of uit de factuur moet blijken dat het vervoermiddel ten hoogste 6.000 km heeft afgelegd.

Bijlage 3: beslisboom verkoopfacturen

Alle verkoopfacturen uitgezonderd huur of gebruik van een ruimte.



* Schadevergoedingen zijn geen geleverde prestatie (wet op de omzetbelasting), dus onbelast. Boetes zijn geen geleverde prestatie (Uitspraak van de Hoge Raad 10-4-1996), dus onbelast.

** Kijk voor de vrijgestelde activiteiten op www.belastingdienst.nl (Kies voor BTW en daarna voor vrijstellingen).

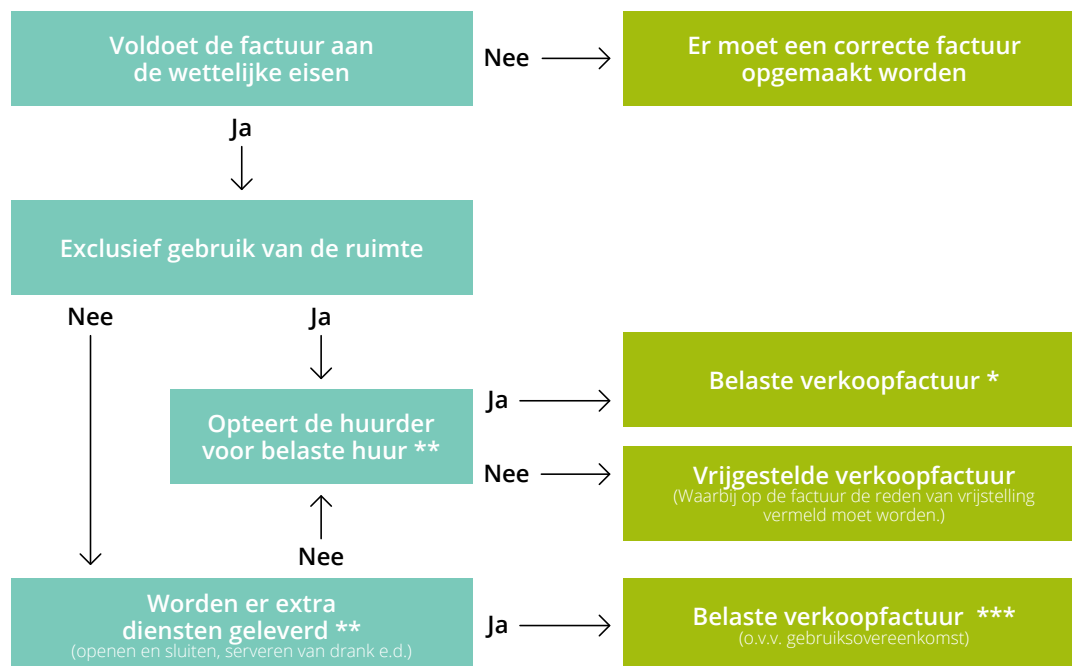
*** Op de factuur wordt geen BTW vermeld (dus ook geen 0%). In plaats daarvan wordt op een vrijgestelde factuur vermeld dat de factuur is vrijgesteld van omzetbelasting inclusief de reden van vrijstelling. Bij onbelaste zaken is het van belang dat bij een evt. controle van de belastingdienst aangetoond kan worden dat er sprake is van onbelaste activiteiten.

Deze beslisbomen zijn opgesteld door Rijnbrink in afstemming met Van Vilsteren BTW advies en gebaseerd op de stand van wetgeving en jurisprudentie zoals deze ten tijde (augustus 2020) van het opstellen hiervan redelijkerwijs geacht kan worden bij ons bekend te zijn. En is daarmee ook onder voorbehoud van latere wijzigingen daarin.

Bijlage 3a: beslisboom verkoopfacturen

Verhuur of gebruik van een ruimte:

Er wordt geadviseerd om voor opbrengsten huur van ruimte en voor opbrengsten gebruik van ruimte en separaat grootboekrekeningnummer te gebruiken.

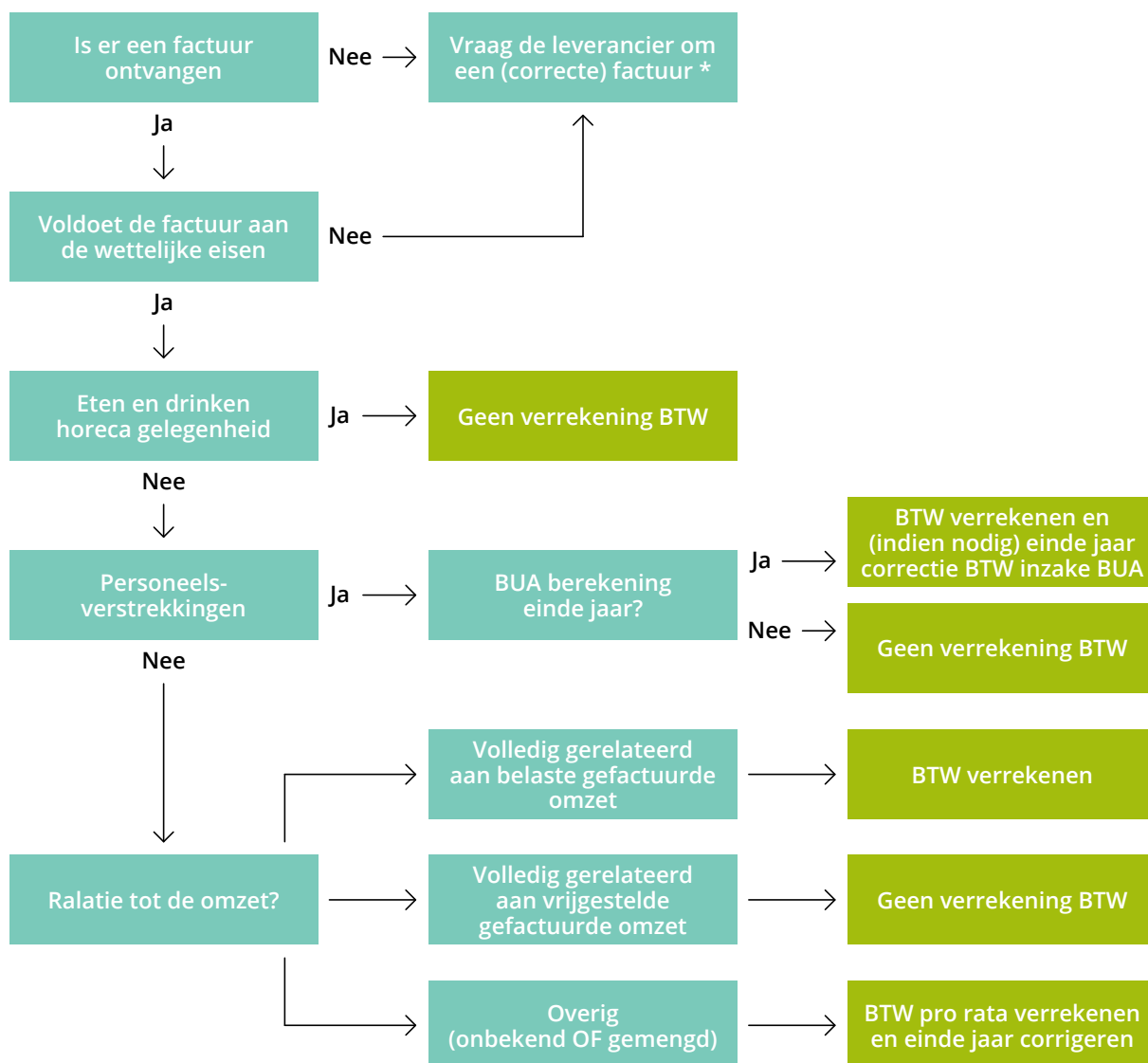


* Het is mogelijk om met terugwerkende kracht te opteren voor BTW-belaste verhuur indien de overeenkomst niet aan de formele voorwaarden voldoet. Dit is mogelijk indien is gehandeld alsof juist is geopteerd door BTW-belast te factureren en de huurder voldoet aan het 90%-criterium. Daarnaast moet binnen een redelijke termijn het formele gebrek in de overeenkomst worden hersteld. Neem bij een formeel gebrek contact op met de teamleider Financiën & Control om de situatie te beoordelen.

** Aangezien bibliotheken BTW plichtig zijn, dient er zoveel mogelijk gestuurd te worden op belaste verkoopfacturen. Op die manier is de gefactuurde opbrengst daadwerkelijk de opbrengst. Bij vrijgestelde huur kan aan de inkoopzijde geen BTW verrekenend worden met de ficus, wat de uiteindelijke huuropbrengst verlaagt.

*** Belast gebruik van een ruimte is enkel toegestaan indien er sprake is van een gebruiksovereenkomst. Er moet een document zijn waarin dit is vastgelegd. (Dit kan bijvoorbeeld ook in de bevestigingsmail van de reservering, waarin deze overeenkomst is opgenomen.)

Bijlage 4: beslisboom inkoopfacturen



* De fiscus eist dat er een factuur of kwitantie aanwezig is in de administratie.

Bijlage 4a: beslisboom totaaloverzicht

Hoe om te gaan met BTW aan zowel inkoop- als verkoopzijde bij verschillende economische activiteiten.

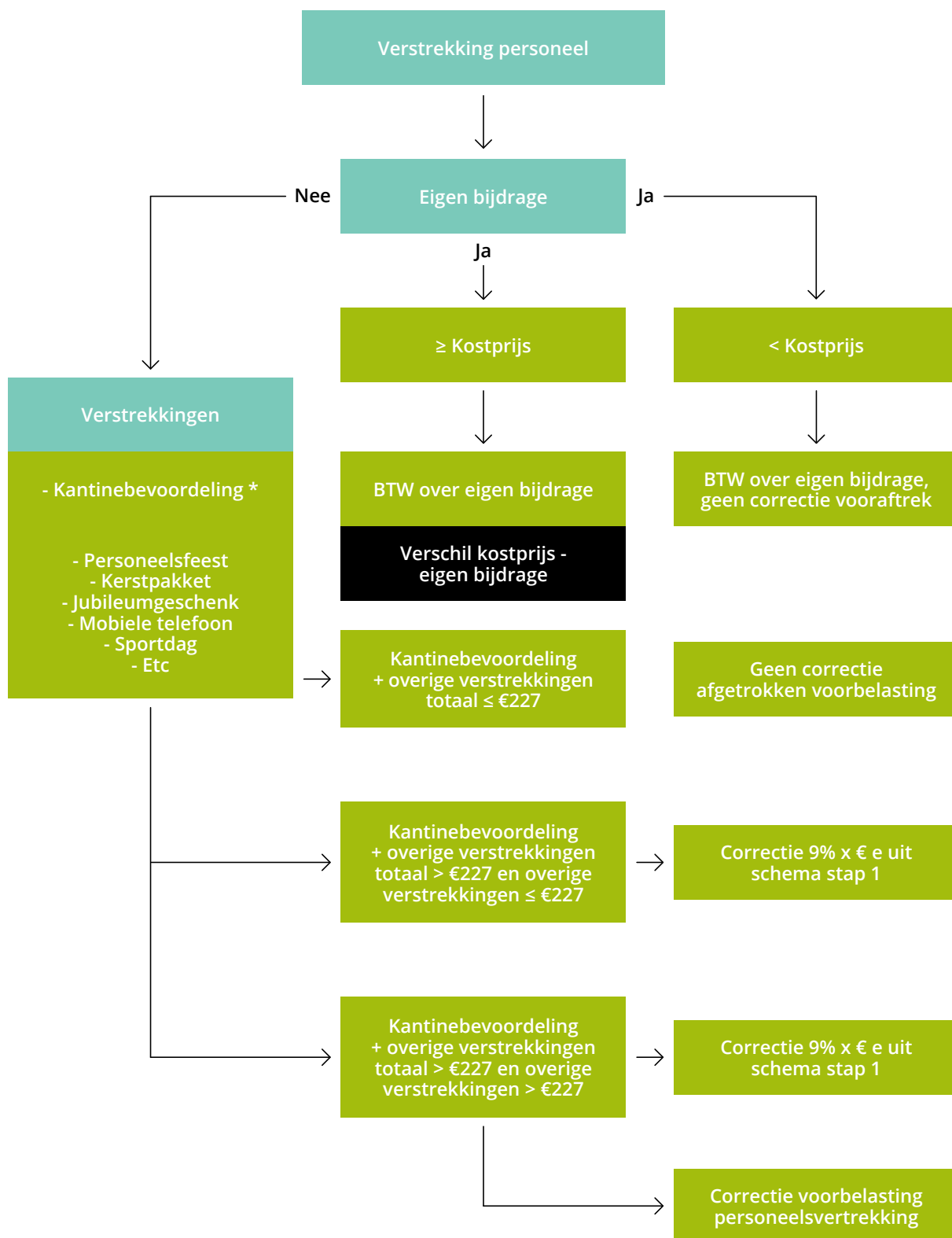


* Om maximaal BTW terug te kunnen vorderen moet zoveel mogelijk onder economische activiteiten vallen. De niet economische activiteiten zo veel mogelijk verwerken als niet zelfstandige niet economische activiteit. (Bijv. gratis kaartje begeleiding 'vier het leven' boeken als opbrengst en als marketingkosten.)

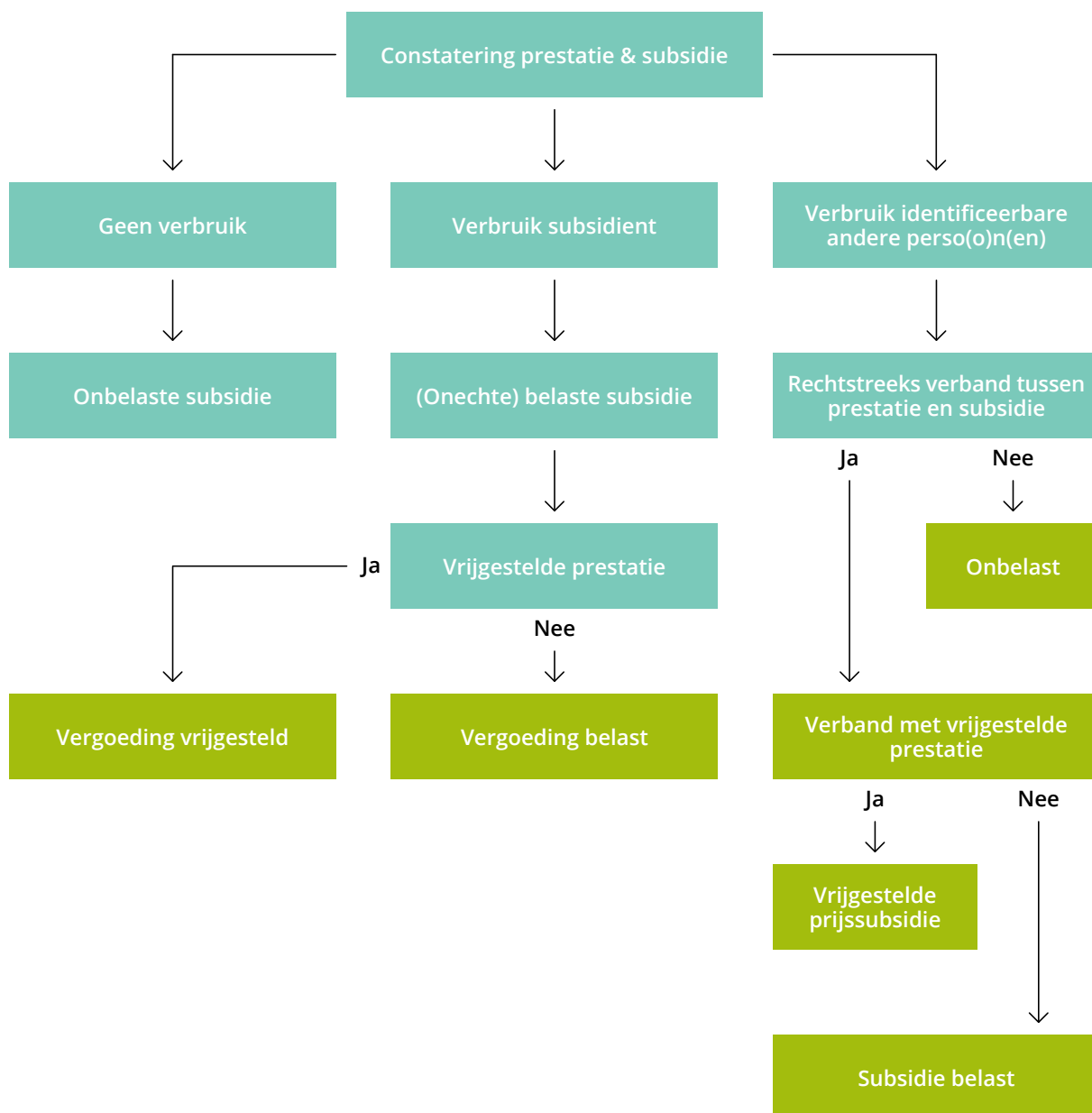
** Pre pro rata bereken je alleen als je zelfstandige niet economische activiteiten hebt. Pro rata alleen als je vrijgestelde prestaties hebt.

*** Deze BTW is alleen terug te vorderen indien sprake is van een onzelfstandige onbelaste activiteit. Is sprake van een zelfstandige onbelaste activiteit dan kan de BTW niet teruggevorderd worden.

Bijlage 5: stroomschema Bua



Bijlage 6: stroomschema subsidies



Dit handboek is een uitgave van van Vilsteren BTW advies. Hoewel bij de samenstelling van dit handboek de uiterste zorg is nagestreefd, wordt geen aansprakelijkheid aanvaard voor onvolledigheden of onjuistheden. Dit handboek heeft slechts een informatief karakter en aan de inhoud kunnen geen rechten worden ontleend. Voor toepassing in individuele gevallen raden wij u aan contact met ons op te nemen. Indien u prijs stelt op meer informatie op het gebied van BTW, neem dan contact op met van vilsteren BTWadvies , telefoonnummer: 085-0403220 of email: info@BTWadvies.com.

van vilsteren BTW advies bv • Heidesteinlaan 2a, 6871 EZ Renkum
e info@BTWadvies.com w www.BTWadvies.com / www.BTWwebinar.com t 085-0403220 KvK Arnhem 09136209

Op dit memo zijn onze **disclaimer** en ons **privacybeleid** van toepassing.