

Inleiding

In deze notitie wordt ingegaan op de fiscale verwerking van subsidies in relatie tot de Wet modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen (hierna: de wet). Deze notitie heeft de status van een inlichting/algemene voorlichting, omdat er geen specifieke casuïstiek aan de orde komt. De notitie beoogt te ondersteunen bij het beoordelen van individuele feiten en omstandigheden. Een zorgvuldige toepassing van deze notitie door de overheidsonderneming, in overeenstemming met de achterliggende uitgangspunten, kan in de praktijk een belangrijk hulpmiddel zijn bij de vele beslissingen die zij moet nemen met de implementatie van de wet. Deze toepassing vraagt onder andere dat alle relevante feiten meegewogen worden en dat deze feiten en de genomen beslissingen goed gedocumenteerd worden.

Subsidie ontvangende overheidsonderneming

Overheden kunnen als verstrekkeende en als ontvangende partij te maken hebben met subsidies.¹ Deze notitie gaat in op de fiscale (cijfermatige) verwerking van een subsidie bij een overheidslichaam als *ontvangende* partij. Uitgangspunt is dat er een onderneming wordt gedreven door de ontvangende partij. Daarnaast is in deze notitie het uitgangspunt gehanteerd dat zowel de investering als de ontvangst van de subsidie na fiscale openingsbalansdatum plaatsvindt.

Fiscale verwerking subsidie

Subsidies dienen over het algemeen (fiscaal) als opbrengst te worden verantwoord. De subsidie behoort derhalve tot de totaalwinst van de onderneming. Aan het verstrekken van een subsidie kunnen bepaalde voorwaarden zijn verbonden. De fiscale (cijfermatige) verwerking van een subsidie hangt van verschillende factoren af, waaronder de gestelde voorwaarden zoals het moment van (definitieve) toekenning of uitbetaling en een eventuele terugbetalingsverplichting. Ook het moment van aanwending kan van belang zijn. Deze factoren zijn van invloed op het jaar/de jaren waaraan de inkomsten toegerekend moeten worden. Onder omstandigheden kan het niet voldoen aan de voorwaarden ertoe leiden dat met betrekking tot de ontvangen subsidie een terugbetalingsverplichting ontstaat. Afhankelijk van de inschatting van de aard en kans dat niet aan de voorwaarden van de subsidie kan worden voldaan, zal een passiefpost worden gevormd voor die verplichting. Uit de jaarverslagleggingsregels zoals voorgeschreven in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en het Waterschapsbesluit² blijkt hoe de bedrijfseconomische (commerciële) verwerking van de subsidie dient plaats te vinden. In voorbeeld 1 (zie bijlage) wordt beschreven hoe de bedrijfseconomische verwerking op grond van het Waterschapsbesluit plaatsvindt. De verwerking in het BBV is op dit punt vergelijkbaar met die in het Waterschapsbesluit.

Fiscaal dient de verwerking plaats te vinden overeenkomstig goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik verdeelt de totaalwinst over de jaren. De fiscale verwerking is in overeenstemming met de wijze waarop de subsidie in voorbeeld 2 (zie bijlage) is verwerkt.

Verskillende soorten subsidies

In de praktijk worden allerlei benamingen voor verschillende soorten subsidies gebruikt (o.a. exploitatiesubsidie, investeringsubsidie, structurele subsidie, waarderingssubsidie, projectsubsidie, incidentele subsidie, productsubsidie, instellingssubsidie, budgetsubsidie). Ook komt het in de praktijk voor dat aan een subsidie een andere naam wordt gekoppeld, bijvoorbeeld 'bijdrage', 'uitkering' of 'vergoeding'. Uiteindelijk is niet zozeer de benaming relevant, het gaat om de kenmerken van de geldverstrekking. Let op: het begrip subsidies zoals gehanteerd in deze notitie

¹ Wij merken op dat de fiscale investeringsfaciliteiten niet worden begrepen onder het begrip 'subsidies' zoals bedoeld in deze notitie.

² Besluit van 29 november 2007, houdende regels met betrekking tot de waterschappen.

heeft een bredere strekking dan het subsidiebegrip zoals opgenomen in artikel 4.21 Algemene wet bestuursrecht.

Afhankelijk van de kenmerken van de geldverstrekking zal een subsidie in de regel fiscaal verwerkt dienen te worden als een investerings- of een exploitatiesubsidie. Daarom gaan wij in deze notitie enkel in op de fiscale verwerking van investerings- en exploitatiesubsidies. Een subsidie kan een meerjarig karakter hebben. Dit is bijvoorbeeld het geval indien sprake is van een betaling voor- of achteraf welke dient te worden toegerekend aan meerdere jaren. In voorbeeld 2 heeft de exploitatiesubsidie een meerjarig karakter.

De vorm van de subsidie en de voorwaarden zijn van belang voor de vaststelling in welk jaar de subsidie tot uitdrukking komt. Hieronder wordt dit nader toegelicht voor de investeringsubsidies en exploitatiesubsidies.

Investeringsubsidies

Algemeen

Een investeringsubsidie wordt verstrekt als tegemoetkoming in de kosten van een bepaalde investering. Een bijdrage door middel van een investeringsubsidie kan zowel voor- als achteraf worden verstrekt.

Fiscale verwerking

Op basis van bestaande wet- en regelgeving alsmede de jurisprudentie³ wordt een investeringsubsidie in beginsel direct in mindering gebracht op de kostprijs van het bedrijfsmiddel. Indien de kostprijs de investeringsubsidie overtreft kan, binnen de kaders van de bestaande wet- en regelgeving, over dit verschil worden afgeschreven. Over het algemeen kan worden gesteld dat de wijze waarop de investeringsubsidie is verwerkt in voorbeeld 2 fiscaal kan worden gevolgd.

Exploitatiesubsidies

Algemeen

Exploitatiesubsidies dienen ter dekking van (een gedeelte van) de kosten in een bepaalde periode. De bijdrage van een exploitatiesubsidie kan zowel voor- als achteraf worden verstrekt.

Fiscale verwerking

Over het algemeen kan worden gesteld dat de subsidie wordt verwerkt in (tot uitdrukking komt in het resultaat van) het jaar waarop deze betrekking heeft. Wanneer een subsidie wordt verstrekt die een duidelijk aanwijsbaar verband heeft met bepaalde kosten, kan de subsidie op grond van goed koopmansgebruik worden toegerekend aan het jaar of de jaren waaraan de kosten worden toegerekend. Op het moment dat de subsidie betrekking heeft op andere jaren dan het jaar waarin deze is toegekend en/of is ontvangen (vooruit ontvangen bedragen of nog te ontvangen bedragen), dient op grond van goed koopmansgebruik in beginsel passivering dan wel activering plaats te vinden.⁴ Over het algemeen kan worden gesteld dat de wijze waarop de exploitatiesubsidie is verwerkt in voorbeeld 2 fiscaal kan worden gevolgd.

³ Zie o.a. Hoge Raad 30 april 1947, B. nr. 8394 (m.nt Doedens) en Hoge Raad 18 oktober 1989, nr. 25 935, BNB 1989/332. De eis van afboeking is tevens opgenomen in de parlementaire behandeling, bijvoorbeeld bij de wet van 16 januari 1985, Stb. 1985, 81.

⁴ NB Hetgeen hier met betrekking tot de verwerking van de exploitatiesubsidie wordt vermeld, geldt eveneens in geval een investeringsubsidie een meerjarig karakter heeft, dan wel de investering over meerdere jaren wordt uitgespreid.

Bijlage

Voorbeeld 1

Het volgende voorbeeld is opgenomen, omdat het BBV/Waterschapsbesluit en de jaarverslaggevingsregels uit het Burgerlijk Wetboek verschillen voor wat betreft de verwerking van subsidies. Dit voorbeeld geeft inzicht in de achterliggende journaalposten die leiden tot de commerciële balans per jaareinde. Het ziet daarmee enkel op de bedrijfseconomische verwerking op grond van het BBV/Waterschapsbesluit.

In het voorbeeld wordt niet rechtstreeks op de balansrekeningen geboekt. Alle inkomsten en uitgaven worden verantwoord in de exploitatie en bij het opmaken van de jaarrekening worden de mutaties naar de balansrekeningen gemaakt. Dit heeft tot gevolg dat een ontvangen subsidie voor meerdere jaren eerst volledig in het lopende boekjaar als inkomsten moet worden geboekt (*boeking a onder meerjarige subsidie*). Kosten van het lopende boekjaar worden ook ten laste van de exploitatie geboekt (*boeking b onder meerjarige subsidie*) en aan het einde van het boekjaar wordt het bedrag dat over is, meegenomen naar het volgende boekjaar door een overboeking naar een overlopende passivarekening (*boeking c onder meerjarige subsidie*).⁵ Door deze wijze van boeken komt dat deel van de subsidie dat in een later jaar pas wordt uitgegeven ten gunste van het jaar waarop het betrekking heeft. Dit is van belang omdat veel subsidies bij overheden een meerjarig karakter hebben.

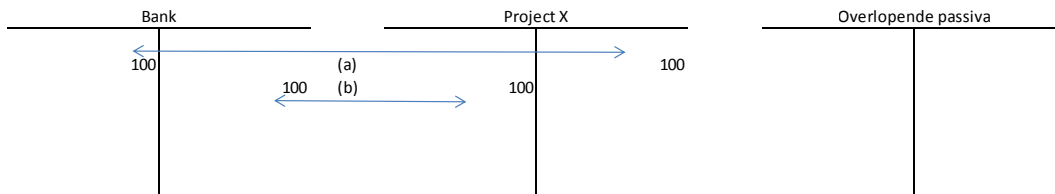
In het 2^e jaar worden alle uitgaven weer ten laste van de exploitatie gebracht (*boeking b onder meerjarige subsidie*). Aan het einde van het jaar valt de exploitatie in het voorbeeld neutraal uit (*boeking d onder meerjarige subsidie*), omdat de dekking van de kosten op een overlopende passivarekening staan. Het restant van de ontvangen subsidie blijft onder overlopende passiva staan. Vanuit het BBV/Waterschapsbesluit moeten de opbrengsten en de kosten worden geboekt ten laste/ten gunste van het boekjaar waarop ze betrekking hebben. Maar door het meerjarige karakter is hier geen vaste verdeling voor.

Aan het einde van het project wordt over het algemeen afgerekend met de subsidieverstrekker. Vaak is er een terugbetaalverplichting, wat betekent dat er soms een paar jaar later een bedrag terugbetaald moet worden aan de subsidieverstrekker.

⁵ Of in fiscale zin een passiefpost gevormd kan worden, wordt bepaald door goed koopmansgebruik. Het is derhalve denkbaar dat de ontvangen subsidie fiscaal tot het resultaat van het jaar van ontvangst dient te worden gerekend. Zie ook de [SVLO notitie Winstoogmerk](#), pag. 6 en 7 (reserves en voorzieningen).

Boekingsgang bij de ontvangst van subsidies - balansrekeningen

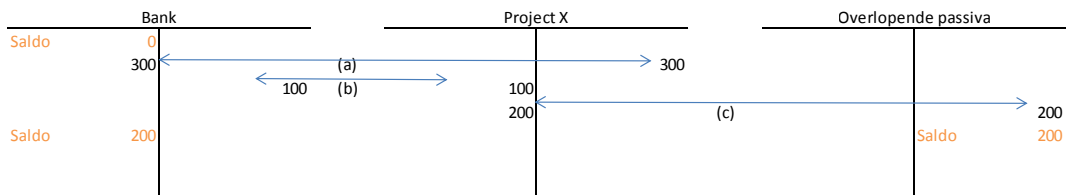
Eenjarige subsidie



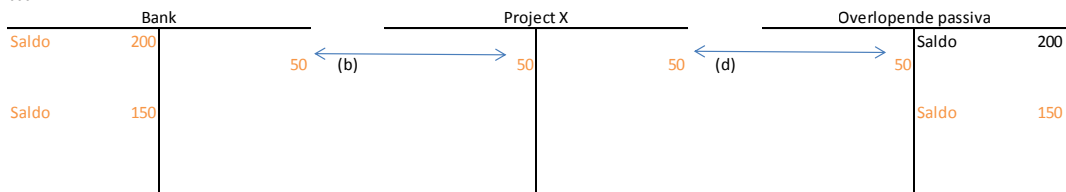
- (a) Ontvangst op bankrekening
 - (b) Uitgaven t.b.v. project
- Uitgaven en inkomsten gelijk, verder geen actie nodig.

Meerjarige subsidie

Jaar 1



Jaar 2



- (a) Ontvangst op bankrekening
- (b) Uitgaven t.b.v. project
- (c) Jaarafsluiting (restant gaat naar overlopende passiva, overschot is tot aan afrekening nog geen bezitting, maar een schuld aan de subsidieverstrekker)
- (d) Jaarafsluiting (deel van jaar 2 wordt gedekt vanuit de overlopende passiva)

Bij subsidies voor meer dan 2 jaar geldt dezelfde werkwijze.

In het geval van vooruitbetalen is de werkwijze hetzelfde met dien verstande dat er dan ipv overlopende passiva geboekt wordt via de overlopende activa.

Vervolg bijlage

Voorbeeld 2

Voorbeeld investeringssubsidie en exploitatiesubsidie

Een waterschap ontvangt voor Project X in 2016:

Exploitatiesubsidie	1.350.000
Investeringssubsidie	<u>900.000</u>
Totale ontvangsten	<u>2.250.000</u>

De investering waarvoor de investeringssubsidie wordt ontvangen, bedraagt 1.200.000. De investering vindt in zijn geheel plaats in 2016. De investeringssubsidie is ontoereikend voor de investeringskosten. Naast een investeringssubsidie ontvangt het waterschap voor Project X in 2016 een exploitatiesubsidie. Deze heeft betrekking op de onderhoudslasten van de exploitatie gedurende een periode van 40 jaar (de levensduur van Project X).

Let op: in onderstaand voorbeeld is enkel rekening gehouden met de verwerking van de subsidie. Er is geen rekening gehouden met andere vermogensbestanddelen, baten en lasten, betrekking hebbende op Project X.

Investeringssubsidie

	2016	2017	2018	2019	2055	
Investeringssubsidie							
Investeringsbedrag	1.200.000						1.200.000
Investeringssubsidie	<u>900.000</u>						<u>900.000</u>
Per saldo geactiveerd	<u>300.000</u>						<u>300.000</u>

Jaarlijkse afschrijvingskosten

Afschrijving levensduur 40 jaar (10% restwaarde)*	6.750	6.750	6.750	6.750	6.750	270.000
---	-------	-------	-------	-------	------	-------	---------

* Er is geen rekening gehouden met een eventuele toepassing van de afschrijvingsbeperking van artikel 3.30a Wet Inkomstenbelasting 2001.

Exploitatiesubsidie

Het jaarlijks onderhoud dient gelijkmatig te worden verdeeld over de jaren. De werkelijke (jaarlijkse) kosten zijn gelijk aan de subsidie voor zover die op dat jaar betrekking heeft.

	2016	2017	2018	2019	2055	
Exploitatiesubsidie							
Jaarlijkse kosten	33.750	33.750	33.750			33.750	1.350.000
Af: exploitatiesubsidie	<u>33.750</u>	<u>33.750</u>	<u>33.750</u>			<u>33.750</u>	<u>1.350.000</u>
Jaarlijkse netto kosten	-	-	-			-	-

Jaarlijks effect op exploitatie

	-	-	-	-	-	-	-
--	---	---	---	---	---	---	---

Balans ultimo jaar 1 (2016) Project X

Project X	293.250	Eigen vermogen	293.250
Bank	<u>1.316.250</u>	Overlopende passiva	<u>1.316.250</u>
Totaal	<u>1.609.500</u>	Totaal	<u>1.609.500</u>

Balans ultimo jaar 2 (2017) Project X

Project X	286.500	Eigen vermogen	286.500
Bank	<u>1.282.500</u>	Overlopende passiva	<u>1.282.500</u>
Totaal	<u>1.569.000</u>	Totaal	<u>1.569.000</u>

W/V rekening jaar 1 (2016) Project X

Baten	
- exploitatiesubsidie	33.750

Lasten	
- onderhoud	-33.750
- afschrijving	<u>-6.750</u>
	-6.750

W/V rekening jaar 1 (2017) Project X

Baten	
- exploitatiesubsidie	33.750

Lasten	
- onderhoud	-33.750
- afschrijving	<u>-6.750</u>
	-6.750

Over het algemeen kan worden gesteld dat de wijze waarop de investerings- en exploitatiesubsidie in dit voorbeeld zijn verwerkt (conform het Waterschapsbesluit) fiscaal kan worden gevolgd.