



# Handreiking *btw @ sport*

Herziene  
uitgave  
2013

**Deloitte.**

Vereniging  
Sport en Gemeenten



Een uitgave van Vereniging Sport en Gemeenten  
en Deloitte Belastingadviseurs

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Fiscaal kader</b>	<b>3</b>
	2.1 Het Sportbesluit	5
	2.2 Jurisprudentie	11
	2.3 De integratieheffing	17
<b>3</b>	<b>Praktijkvoorbeelden voor gemeenten</b>	<b>19</b>
<b>4</b>	<b>Voorwaarden optie belaste verhuur</b>	<b>21</b>
<b>5</b>	<b>De kantineregeling</b>	<b>22</b>
<b>6</b>	<b>Fondswervende activiteiten</b>	<b>23</b>
<b>7</b>	<b>Knelpunten uit de praktijk</b>	<b>23</b>
<b>8</b>	<b>Conclusie</b>	<b>25</b>
	Begrippenlijst	26

# 1 Inleiding

Een groot deel van de georganiseerde sportbeoefening in Nederland wordt mogelijk gemaakt doordat gemeenten zorgen voor de planning, bouw, het beheer en de exploitatie van sportparken, zwembaden, ijsbanen en sporthallen. Het sportaccommodatiebeleid kan worden beschouwd als de basis van het gemeentelijk sportbeleid, gericht op de stimulering van de amateur sportbeoefening. Er bestaat voor dit beleid geen wettelijke verplichting, maar het is in elke gemeente in enigerlei vorm terug te vinden.

Het gaat bij het aanleggen en onderhouden van sportaccommodaties om grote bedragen. Het is voor gemeenten van belang om het financiële kader goed in de gaten te houden, vooral als het gaat om de fiscale wetgeving; fiscale risico's op naheffingen dienen voorkomen te worden en daar waar mogelijk moeten fiscale voordelen behaald worden.

In deze handreiking komen de belangrijkste fiscale aspecten aan de orde die komen kijken bij het realiseren van een sportaccommodatie. In het bijzonder wordt er 'ingezoomd' op het Sportbesluit en de fiscale voordelen hiervan.

## 2 Fiscaal kader

Verhuur van onroerende zaken is voor de omzetbelasting in principe een vrijgestelde prestatie. Dit betekent dat over de verhuurvergoeding geen btw in rekening wordt gebracht en dat de ondernemer (verhuurder) geen recht

heeft op aftrek van de voorbelasting. In 2001 heeft het Hof van Justitie met betrekking tot het ter beschikking stellen van onroerende zaken een belangrijke uitspraak gedaan.

### Hof van Justitie: Stockholm Lindöpark-arrest

In het Stockholm Lindöpark-arrest (18 januari 2001, C-150/99) is het Hof van Justitie ingegaan op de vraag wanneer nu sprake is van verhuur van een onroerende zaak, dan wel van dienstbetoon (géén passieve verhuur). In het laatste geval is voor de omzetbelasting namelijk geen sprake van een onbelaste maar van een belaste prestatie. In dat geval dient door de verhuurder over de vergoeding omzetbelasting in rekening te worden gebracht en heeft hij recht op aftrek van voorbelasting. Volgens het Hof van Justitie is van dienstbetoon sprake wanneer het ter beschikking stellen meer inhoudt dan alleen een gebruiksrecht. In het betreffende arrest merkt het Hof het volgende hierover op:

- › Omdat vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, moeten deze strikt worden uitgelegd.
- › Alle omstandigheden waaronder een handeling wordt verricht, moeten in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen.
- › Diensten die verband houden met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding moeten zoveel mogelijk als één geheel worden beschouwd.
- › Het beheer van een terrein waarop de sport wordt beoefend, behelst in het algemeen niet alleen het passief ter beschikking stellen van een terrein maar ook een groot aantal commerciële activiteiten, zoals het toezicht, het beheer en het voortdurende onderhoud door

de dienstverrichter, de terbeschikkingstelling van andere installaties, enzovoorts.

- › Aan de terbeschikkingstelling van een terrein waarop de sport wordt beoefend, zullen in de regel beperkingen worden verbonden met betrekking tot het doel en de duur van het gebruik.

***Waarom zouden we als gemeente voor de omzetbelasting willen dat er bij onroerende zaken (sportaccommodaties) sprake is van een belaste prestatie?***

Eenzijds om te voorkomen dat voor de omzetbelasting sprake is van een integratieheffing (heffing over de voortbrengingskosten). In een aparte alinea wordt ingaan op dit belangrijke en vrij onbekende onderwerp: de integratieheffing.

Anderzijds omdat een gemeente bij belaste prestaties - voor zover zij belaste prestaties verricht - recht heeft op aftrek van voorbelasting. Dat brengt mee dat de gemeente de omzetbelasting met betrekking tot de bouw en het onderhoud van de sportaccommodaties, in aftrek kan brengen. Het gaat hierbij vaak om aanzienlijke bedragen. Ook de omzetbelasting met betrekking tot het gebruik van de sportaccommodatie (zoals gas, water en licht) kan in aftrek worden gebracht.

Bij het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie ten behoeve van het geven van gelegenheid tot actieve sportbeoefening (conform het Sportbesluit) brengt de gemeente over de vergoeding 6% omzetbelasting in rekening. Omdat de aan de gemeente in rekening gebrachte btw-kosten meestal 21% bedragen, levert dit de gemeente al gauw een btw-voordeel op van 15% ( $21 - 6 = 15$ ).



Naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie, Stockholm Lindöpark-arrest, heeft de staatssecretaris van Financiën voor de Nederlandse wetgeving een toelichtende beleidsnotitie gepubliceerd, welke in de loop der jaren meerdere malen is vernieuwd. In het meest recente besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M, heeft de staatssecretaris aangegeven aan welke voorwaarden moet worden voldaan wil er volgens hem sprake zijn van het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie voor actieve beoefening van sport (het gelegenheid geven tot sportbeoefening). Dit is de invulling die het ministerie van Financiën geeft aan de voorwaarden van het Hof van Justitie vermeld in het Stockholm Lindöpark-arrest. Hierna treft u het Sportbesluit van de staatssecretaris van Financiën.

## 2.1. HET SPORTBESLUIT

Op het terrein van sport kent de omzetbelasting verschillende toepassingen. Zo zijn bijvoorbeeld de diensten van sportorganisaties en sportverenigingen aan hun leden vrijgesteld van omzetbelasting. Dit heeft als voordeel dat de sportvereniging over de contributie geen btw in rekening hoeft te brengen, maar als nadeel dat zij geen btw in aftrek kan brengen. Voor verenigingen die zelf sportaccommodaties realiseren valt in dat geval nagenoeg nooit een btw-voordeel te realiseren omdat zij geen recht hebben op aftrek van btw. Deze regeling leidt ertoe dat de verenigingen niets kunnen met de aan hen in rekening gebrachte btw.

De diensten op het terrein van sport die niet onder de bovenstaande vrijstelling vallen, zijn belast met 6% btw, mits sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening zoals opgenomen in het Sportbesluit. Hoewel de wettekst het woord 'sportaccommodatie' niet noemt, geldt het 6%-tarief alleen bij het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie voor de actieve sportbeoefening door de mens. Andere diensten, zoals het aanbieden van reclameborden, zijn gewoon onderworpen aan het 21% btw-tarief.

In het meest recente Sportbesluit (27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M) worden de in de volgende paragrafen besproken (cumulatieve) voorwaarden gesteld waaraan een exploitant dient te voldoen om te kunnen spreken van 'het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie en het geven van gelegenheid tot sportbeoefening'.

### Geven van gelegenheid tot sportbeoefening

- › Het gebruik van de accommodatie is voor de afnemer van de prestatie beperkt tot het daarin beoefenen van sport.
- › De afnemer gebruikt de accommodatie om zelf te sporten of om anderen onder zijn/haar leiding te laten sporten. Zo is de post ook van toepassing als de afnemer een (sport)vereniging is die haar leden gelegenheid geeft te sporten of een school die de leerlingen laat sporten.
- › Het onderhouden, schoonmaken of beveiligen van de accommodatie wordt verzorgd door of vanwege de exploitant van de sportaccommodatie.
- › Samen met de accommodatie moeten ook de attributen die noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport, door of vanwege de exploitant aan de sporter(s) ter beschikking worden gesteld. Bij bepaalde sporten is het gebruikelijk dat de sporters zelf bepaalde sportattributen (bijvoorbeeld tennisrackets) meenemen. In die gevallen kan niet aan de exploitant van de sportaccommodatie worden tegengeworpen dat hij/zij die attributen niet ter beschikking stelt.

In dergelijke gevallen is geen sprake van vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak. Deze uitleg is onder meer gebaseerd op rechtspraak van het Hof van Justitie EG in de zaak Stockholm Lindöpark (arrest van 18 januari 2001, zaak C-150/99).

### **Uitsluiting van het verlaagde btw-tarief en het btw-aftrekrecht**

Het ter beschikking stellen (anders dan de levering) van een sportaccommodatie voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, is voor de btw in beginsel een belaste prestatie naar het verlaagde btw-tarief. Hierbij vindt tussen diegene die een sportaccommodatie ter beschikking stelt en degene die het afneemt op basis van een rechtsbetrekking over en weer een prestatie plaats. De afnemer betaalt aan de dienstverrichter vervolgens een vergoeding die de reële tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verrichte prestatie. In het meest recente Sportbesluit van 27 oktober 2011 heeft de staatssecretaris van Financiën ten opzichte van het vorige Sportbesluit (10 juni 2010, DGB 2010/2147M) een nieuwe passage/richtlijn opgenomen, waarbij in de volgende twee situaties

het verlaagde btw-tarief en het daaraan gekoppelde btw-aftrekrecht voor het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie niet geldt: misbruik van recht-situatie en/of symbolische vergoeding voor terbeschikkingstelling sportaccommodatie.

#### ***Misbruik van recht-situatie***

Van misbruik van recht is volgens de staatssecretaris sprake indien aan de volgende twee voorwaarden wordt voldaan:

- › de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, leiden ertoe dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend;



- › uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Wanneer voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan het wezenlijke doel om een belastingvoordeel te verkrijgen, is geen sprake van misbruik van recht. Uit alle feiten en omstandigheden kan overigens wel blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast andere economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een bijkomstige rol gespeeld.

De beoordeling of van een misbruik van recht-situatie sprake is, dient plaats te vinden aan de hand van het

voorwerp, de doelstelling en de gevolgen (niet de aard) van de betrokken transacties in hun onderlinge samenhang bezien. Van een dergelijke situatie is bijvoorbeeld sprake als btw-aftrek wordt gegenereerd door een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen zoals bijvoorbeeld het contractueel heen en weer laten gaan (bijvoorbeeld via verhuur en terughuur) van opstallen terwijl de rechtstoestand die daardoor wordt gecreëerd niet wezenlijk afwijkt van de rechtstoestand die zonder het plaatsvinden van de rechtshandelingen zou zijn ontstaan.

Het gaat hierbij bijvoorbeeld om verhuurstructuren via speciaal daarvoor opgerichte stichtingen met betrekking tot buitensportaccommodaties, waarbij sprake is van situaties die erop zijn gericht om btw-aftrek te genereren, terwijl de feitelijke beschikkingmacht over het clubgebouw bij



de sportvereniging blijft liggen en de sportvereniging de financiering van de investering verzorgt. Omstandigheden die een rol kunnen spelen, zijn bijvoorbeeld:

- > de bestuurders van de stichting worden door de vereniging benoemd;
- > de stichting is gevestigd op het adres van de vereniging;
- > de stichting is financieel afhankelijk van de vereniging;
- > de administratie van de stichting wordt gevoerd door de vereniging;
- > de taken van de stichting worden uitgevoerd door de vereniging;
- > de sportaccommodatie wordt gerenoveerd.

#### **Een voorbeeld:**

Een sportvereniging is zelf eigenaar van sportvelden en bijbehorende accommodatie (bijv. kleedruimten/clubgebouw) en wil deze renoveren. Een sportvereniging heeft volgens de wet geen recht op aftrek van voorbelasting voor de renovatiekosten. De activiteiten van de sportvereniging aan de leden zijn namelijk vrijgesteld van btw. Om toch recht op aftrek te creëren worden de sportvelden en de accommodatie door de vereniging geleverd of verhuurd aan een door de vereniging opgerichte stichting die de renovatie voor haar rekening neemt. De stichting trekt de btw op de renovatiekosten af en stelt de sportvelden en de bijbehorende voorzieningen weer als geheel als sportaccommodatie tegen een vergoeding met berekening van btw ter beschikking aan de vereniging. De vergoeding is zodanig dat er in dit samenstel meer aftrek wordt gecreëerd dan volgens de wetgeving mogelijk zou zijn zonder deze constructie, waarbij de contractvoorwaarden niet beantwoorden aan normale marktvoorwaarden. In dat

geval is sprake van een belastingvoordeel verkregen in strijd met het doel van de bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Deze situatie zal worden bestreden met het leerstuk misbruik van recht. In dit voorbeeld is een stichting een tussenschakel, maar deze situatie kan zich ook voordoen als bijvoorbeeld een gemeente deze rol vervult.

#### ***Symbolische vergoeding voor ter beschikkingstelling sportaccommodatie***

Als ondernemers zoals gemeenten slechts symbolische vergoedingen berekenen voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, vormt die terbeschikkingstelling geen belastbare handeling voor de btw-heffing en bestaat daarvoor ook geen recht op aftrek. De beoordeling of sprake is van een symbolische vergoeding, vergt een beoordeling van alle feiten en omstandigheden.

In algemene zin zijn hiervoor geen grensbedragen aan te geven nu de prijsstelling afhankelijk is van de lokale situatie. De prijzen voor de terbeschikkingstelling van met name buitensportaccommodaties zijn historisch gegroeid en vaak ingegeven door de mate waarin een gemeente de sport binnen haar gemeente wenst te subsidiëren. De prijzen zijn daarmee veelal onafhankelijk van de kostprijs van de sportaccommodatie en vormen doorgaans geen kostendekkende vergoeding. De gangbare prijzen voor niet commercieel, door gemeenten geëxploiteerde sportaccommodaties variëren op dit moment enorm per gemeente en per verschillende soort sportaccommodatie, zoals grasvoetbalvelden, kunstgrasvoetbalvelden, gymzalen en sportzalen. Voor de bepaling of sprake is van

een symbolische vergoeding is van belang welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen (HR 11/2/2005). Dit is met name het geval als zou blijken dat deze vergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit. In het geval de prijs voor de ter beschikking gestelde accommodatie zo sterk neerwaarts afwijkt van hetgeen gemiddeld in die gemeente en/of in een andere soortgelijke gemeenten gebruikelijk is voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, is mogelijk sprake van een symbolische vergoeding. Als sprake is van een symbolische vergoeding ontbreekt het economisch karakter aan de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie.

#### **Een voorbeeld:**

De laagste prijs voor de terbeschikkingstelling van een sportveld in gemeente X is € 4.902 per jaar. In die gemeente wordt besloten om een soortgelijk sportveld met een vergelijkbare kostprijs aan een vereniging ter beschikking te stellen (verhuren) voor een jaarlijks bedrag van € 100. De € 100 wordt aangemerkt als een symbolische prijs voor de terbeschikkingstelling. Als een dergelijke prijs wordt gehanteerd is er geen sprake van een belastbare economische activiteit en bestaat er geen recht op aftrek.

#### **Sportaccommodatie**

Een sportaccommodatie in de zin van het besluit is een onroerende zaak die is ingericht voor de actieve sportbeoefening door de mens. Voorbeelden zijn: een ijs-, ski-, kart- en golfbaan, een manege, een sporthal, een atletiekbaan en een fitnesscentrum. Ook openbare ruimten, zoals wegen, bossen en een vliegveld bestemd voor een zweefvlieg-

vereniging en dergelijke kunnen een sportaccommodatie vormen als deze ruimten voor de duur van de sportbeoefening zijn gereserveerd voor sportbeoefening.

Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een marathon, een wandeltocht, een wielervedstrijd of een skeelertocht. Van belang daarbij is dat het parcours gereserveerd is voor de sportbeoefenaars die van de organisatie het recht krijgen gebruik te maken van de gereserveerde ruimte.

Als openbare ruimten zoals een ruiterspad of een zwembad niet specifiek zijn gereserveerd, vallen deze niet onder deze post. Als de sportbeoefening echter incidenteel buiten de sportaccommodatie plaatsvindt, keurt de staatssecretaris uit praktische overwegingen goed dat het verlaagde tarief toepassing vindt als de sportbeoefening onder begeleiding incidenteel buiten de sportaccommodatie plaatsvindt. Dat is bijvoorbeeld het geval als vanuit de manege waar doorgaans paardrijles wordt gegeven, een buitenrit wordt gemaakt onder begeleiding van de instructeur. Of als in het kader van een duikcursus die voor het grootste deel in een zwembad wordt gegeven, een duikles in open water wordt georganiseerd.

Verplaatsbare sportattributen zoals trampolines, klimwanden en zeilboten zijn niet onroerend en niet als een sportaccommodatie aan te merken.

#### **Training, instructie en begeleiding**

Als de ondernemer die het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie, op of in de sportaccommodatie les, instructie of begeleiding geeft, geldt het verlaagde



tarief ook voor deze prestaties. Als de ondernemer niet het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie, maar wel les, instructie of begeleiding geeft, mist de post toepassing.

### Voorbeelden

- › Een tennisleraar kan exclusief over een tennisbaan beschikken, bijvoorbeeld omdat hij die huurt. Op deze tennisbaan geeft hij tennislessen aan zijn klanten. De post is van toepassing.
- › Een zelfstandig werkende tennisleraar geeft tennislessen aan zijn klanten die lid zijn van een tennisvereniging. De leden maken op grond van hun lidmaatschapsrechten gebruik van de tennisbaan. De post is in dit geval niet van toepassing omdat de tennisleraar de sportaccommodatie niet zelf ter beschikking stelt.
- › Clinics in de schermerschool van de ondernemer die de clinic verzorgt, vallen onder de post. Wordt de clinic op locatie bij de klant verzorgd of wordt de sportaccommodatie ter beschikking gesteld door de klant, dan geldt het algemene tarief.

### Actieve sportbeoefening door de mens

Of er sprake is van actieve sportbeoefening door de mens, moet aan de hand van het spraakgebruik worden beoordeeld. Actieve sportbeoefening is de geregelde uitoefening van lichamelijke activiteiten, die erop is gericht de fysieke prestaties door middel van training en wedstrijden te verbeteren.

Bij twijfel kan voor het onderscheid tussen sportbeoefening en andere vormen van recreatie onder meer van belang

zijn of voor de activiteiten:

- › organisaties (bonden en verenigingen) actief zijn, die zijn aangesloten bij NOC\*NSF;
- › (spel)regels zijn vastgesteld;
- › wedstrijden worden georganiseerd;
- › sprake is van lokale activiteiten (recreatie) of van landelijke activiteiten (sport).

Verder ziet de staatssecretaris tai-chi wel als een vorm van actieve sportbeoefening en yoga en dansen in beginsel niet.

Activiteiten die in het algemeen worden aangemerkt als spel en vermaak en waarbij dus het recreatieve karakter overheerst, vallen niet onder de post. Van dergelijke activiteiten is sprake bij bijvoorbeeld lasershooting, paintball, en dergelijke.

Omdat geen sprake is van actieve sportbeoefening, vallen niet onder de post:

- › het gelegenheid geven de spieren te versterken op bewegingsbanken, apparaten die door een elektromotor het lichaam of een deel daarvan in beweging brengen. Het lichaam verricht gedurende de behandeling geen actieve inspanning;
- › sportmassage.

### 2.2. JURISPRUDENTIE

Er zijn nogal wat gemeenten, stichtingen en verenigingen die op basis van het Sportbesluit en de Wet op de omzetbelasting 1968, gelegenheid gaven tot beoefening van sport en waarbij de Belastingdienst zich op een ander

standpunt beriep. Niet alleen kan de Belastingdienst van mening verschillen ten aanzien van het ter beschikking stellen van de sportaccommodatie, maar ook over de vraag wanneer nu sprake is van gelegenheid geven tot actieve sportbeoefening door de mens. Hieronder geven wij een aantal zaken weer, waar de rechter zich over gebogen heeft.

#### **Terbeschikkingstelling sportaccommodatie is voor btw geen verhuur**

*Rechtbank Breda, 16 december 2008, nr. AWB 08/2236*

Belanghebbende stelt als gemeente een buitensportaccommodatie ter beschikking aan een voetbalclub. In geschil is of de vergoeding die belanghebbende hiervoor ontvangt, onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief (gelegenheid geven tot sportuitoefening).

Rechtbank Breda oordeelt dat de terbeschikkingstelling door belanghebbende van een voetbalaccommodatie aan een voetbalclub aan te merken is als het gelegenheid geven tot sportuitoefening en niet als verhuur. De Rechtbank komt tot dit oordeel omdat aan de huurder in de huurovereenkomst en de algemene voorwaarden het gebruik van de sportaccommodatie vergaand wordt beperkt.

Zo wordt het gebruik van de speelvelden (inclusief verlichting) en het kleedgebouw met de bijbehorende accommodatie beperkt in tijd en in gebruik. Daarnaast draagt belanghebbende zelf zorg voor goed onderhoud (waarbij de onderhoudswerkzaamheden tegen een vergoeding worden overgedragen aan de gebruiker). De gebruiker zelf zorgt voor de belijning van de velden. Belanghebbende zorgt verder één keer per week voor een legionellaspoeling

van de waterleiding en controleert tevens de toestand van de sportaccommodatie. Vanwege deze omstandigheden is de Rechtbank van oordeel dat hier geen sprake meer is van een situatie waarin de gebruiker van de sportaccommodatie 'als ware hij eigenaar' over de sportaccommodatie kan beschikken. De betrokkenheid van belanghebbende bij hetgeen op de sportaccommodatie gebeurt, gaat veel verder dan van een verhuurder mag worden verwacht. Dit betekent dat hier het lage btw-tarief van toepassing is omdat sprake is van het gelegenheid geven tot sportbeoefening. De Rechtbank verklaart het beroep van belanghebbende gegrond.

Helaas heeft de Belastingdienst tegen deze uitspraak van Rechtbank Breda geen hoger beroep ingesteld, zodat een hogere rechtsinstantie zich niet kon buigen over de vraag wanneer voor een gemeente nu precies sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening ten aanzien van buitensportaccommodaties. Het staat daarom niet precies vast in welke gevallen de Belastingdienst akkoord gaat met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Daarom vragen situaties met een buitensportaccommodatie conform het Sportbesluit extra zorg en aandacht.

#### **Het verzorgen van zeillessen valt niet onder verlaagd btw-tarief**

*Rechtbank's-Gravenhage EK, 15 februari 2011, nr. AWB 10/6851*

Eiser, X, exploiteert een zeilschool en beschikt daarvoor over een houten opbouw op drijvende pontons die wordt gebruikt als instructieruimte, kantoor en kantine. De zeillessen worden gegeven op openbaar water. Voor het geven



van zeillessen en begeleide groepsactiviteiten past X het verlaagde btw-tarief van 6% toe omdat hij van mening is dat er sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. De inspecteur legt een naheffingsaanslag omzetbelasting op omdat naar zijn mening het algemene tarief van toepassing is.

Rechtbank 's-Gravenhage oordeelt dat X op zijn activiteiten bestaande uit het geven van zeillessen en begeleide sportactiviteiten onterecht het verlaagde btw-tarief heeft toegepast. In lijn met het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2007, nr. 43169, overweegt de rechtbank dat post b3 van Tabel I bij de Wet OB 1968 (welke bepaling spreekt over “het geven van gelegenheid tot sportbeoefening”) geen ruimer toepassingsbereik heeft dan post 13 in bijlage H bij de Zesde Richtlijn (“het recht gebruik te maken van sportaccommodaties”). Dit betekent dat beoordeeld moet worden of er sprake is van het recht gebruik te maken van sportaccommodaties. In dit kader overweegt de rechtbank dat de houten opbouw op de pontons op zichzelf niet is aan te merken als een sportaccommodatie en dat met een

met eigen boeien uitgezette instructieroute geen sprake is van een voor de sportbeoefening ingerichte locatie. Het gelijk is dus aan de inspecteur. Het beroep van X is op andere gronden toch deels gegrond.

#### **Laag btw-tarief voor zeil- en surfarrangementen**

*Hoge Raad, 2 december 2011, nr. 10/02778*

De Hoge Raad oordeelt dat de uitspraak van Hof Leeuwarden over het lage tarief voor zeilarrangementen geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting.

X cv exploiteert een zeilschool en organiseert zeil- en surfarrangementen voor kinderen. In geschil is of dit is aan te merken als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. De lessen worden gegeven vanuit een jachthaven, waarvan X cv het exclusieve gebruiksrecht heeft. Beginners oefenen in het gemarkeerde vaarwater dicht bij de jachthaven, gevorderden gaan het grote water op. Volgens Rechtbank Leeuwarden kan X cv het openbare vaarwater niet exclusief openstellen aan haar afnemers en van een recht om gebruik te maken van een sportaccommodatie is dus ook geen sprake. Hof Leeuwarden oordeelt echter dat wel sprake is van een sportaccommodatie, zijnde de accommodatie op de wal met de daarbij behorende voorzieningen, de jachthaven en het gemarkeerde vaarwater. X cv claimt terecht toepassing van het 6% btw-tarief. De staatssecretaris van Financiën gaat in cassatie. De Hoge Raad oordeelt dat de uitspraak van het hof geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Hieraan doet niet af dat het zeilen en surfen mede plaatsvindt op het grote water. Het oordeel van het hof kan, als verweven met waarderings van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet

onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het beroep van de staatssecretaris is ongegrond.

#### **Algemene btw-tarief voor buitenritten met paarden door park**

*Hoge Raad, 6 april 2012, nr.11/01973*

Belanghebbende (X bv) organiseert buitenritten te paard. Bij deze ritten berijdt een ieder zelfstandig zijn paard, of wordt een paard bereden dat via een geleidesysteem door een wagen wordt voorgetrokken (hittax). De buitenritten beginnen in belanghebbendes manege en leiden via een park weer terug naar belanghebbendes manege. Belanghebbende is van mening dat het 6%-tarief van toepassing is. Volgens de inspecteur is echter het tarief van 19% van toepassing. Zowel rechtbank Breda als Hof 's-Hertogenbosch verwerpt belanghebbendes stelling dat voor de toepassing van het verlaagde tarief de aanwezigheid van een sportaccommodatie niet van belang is. De belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. De Hoge Raad verwijst naar zijn arresten van 10 augustus 2007 en 2 december 2011 en beslist dat het verlaagde BTW-tarief van toepassing is op het verlenen van 'het recht gebruik te maken van sportaccommodatie'. Daarvan is volgens de Hoge Raad sprake als de dienstverlening bestaat uit het bieden van gelegenheid tot sport te beoefenen onder terbeschikkingstelling van een accommodatie. Daarbij maakt het niet uit dat het eigenlijke sporten geheel of gedeeltelijk plaats vindt op een openbare weg of een openbaar terrein, mits daarbij sprake is van terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie. Hetgeen wat belanghebbende deed is volgens de Hoge Raad als geheel

genomen aan te merken als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de zin van post b.3 van tabel I. De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Hof en de naheffingsaanslag.

#### **Toch laag btw-tarief voor hardlooptrainingen op openbare weg**

*Hoge Raad, 2 december 2011, nr. 11/00311*

De Hoge Raad oordeelt dat er sprake is van "het recht gebruik te maken van sportaccommodaties" als de dienstverlening van een belastingplichtige bestaat uit het gelegenheid bieden een sport te beoefenen onder terbeschikkingstelling van een accommodatie.

Belanghebbende (X) organiseert hardlooptactiviteiten. De trainingen starten vanaf sportcomplex D en eindigen daar ook. De trainingen – die op de openbare weg, onder begeleiding van een trainer, plaatsvinden – zijn alleen toegankelijk voor leden van belanghebbende. Belanghebbende zorgt er verder nog voor dat tijdens de trainingen een fysiotherapeut op het complex aanwezig is voor de deelnemers. De inspecteur legt een btw-naheffingsaanslag aan belanghebbende op, omdat belanghebbende volgens hem het algemene tarief moet toepassen en niet het verlaagde tarief. Belanghebbende stelt dat er in zijn geval sprake is van een sportaccommodatie en beroept zich op het Vierdaagse-arrest (Hoge Raad 10 augustus 2007, nr. 43169). Rechtbank Arnhem handhaaft de naheffingsaanslag. Hof 's-Hertogenbosch (17 december 2010, nr. 09/00228) oordeelt dat een parcours pas kan worden aangemerkt als een sportaccommodatie als het parcours gedurende de duur van de sportbeoefening is gereserveerd voor die sportbeoefening. Daar is volgens het hof geen sprake van. Het hof bevestigt de uitspraak van de recht-

bank. De Hoge Raad oordeelt dat er sprake is van “het recht gebruik te maken van sportaccommodaties” als de dienstverlening van een belastingplichtige bestaat uit het gelegenheid bieden een sport te beoefenen onder terbeschikkingstelling van een accommodatie. Volgens de Hoge Raad is daar in casu sprake van. Volgens de Hoge Raad stelt belanghebbende haar leden namelijk in staat om de hardloopsport in georganiseerd verband te beoefenen. Zij bezigt daartoe een locatie van waaruit de deelnemers vertrekken en waar zij ook weer terugkomen en zich verzorgen, en waar de door belanghebbende verzorgde sportieve en paramedische begeleiding van de deelnemers plaatsvindt. De Hoge Raad doet de zaak zelf af en vernietigt de naheffingsaanslag.

#### **Voor het geven van zeillessen op de Maasplassen geldt het algemene btw-tarief**

*Rechtbank Breda EK, 16 december 2009, nr. AWB 09/1743*  
Belanghebbende exploiteert een vaar- en zeilschool. De theorielessen van de zeilcursussen vinden plaats op haar eigen terrein. Het terrein bestaat uit een haven met een aantal zeilboten en een voormalig binnenvaartschip dat is ingericht als lesruimte met horecavoorzieningen. De haven staat in open verbinding met de Maasplassen, waar tijdens de praktijklessen wordt gezeild. De theorielessen duren drie uur en daarna wordt de rest van de dag gezeild. In geschil is of belanghebbende voor het geven van zeillessen recht heeft op toepassing van het verlaagde tarief van 6% omzetbelasting.  
Rechtbank Breda oordeelt dat belanghebbende voor het geven van zeilcursussen het verlaagde tarief niet mag toepassen. Er is geen sprake van een “recht gebruik te maken

van een sportaccommodatie” als bedoeld in bijlage III, categorie 14, van de btw-richtlijn. De accommodatie, bestaande uit de inrichting aan de waterkant en het binnenvaartschip, kwalificeert niet als een accommodatie die specifiek voor de actieve sportbeoefening is ingericht. De actieve sportbeoefening vindt primair plaats op openbaar water, waarvan niet kan worden gezegd dat dit voor de duur van de sportbeoefening exclusief voor de sportbeoefening ter beschikking staat. De Rechtbank verwerpt ook de stelling van belanghebbende dat sprake is van twee verschillende diensten. Het gebruik van de inrichting van de waterkant en het binnenvaartschip (voor de theorielessen) is ondergeschikt aan het verzorgen van de zeillessen op boten op (openbaar) water. De Rechtbank verklaart het beroep van belanghebbende ongegrond.

#### **Verlaagd btw-tarief voor kustmarathon over Noordzeestrand**

*Hof 's-Hertogenbosch, 4 november 2011, nr. 11/00397*  
X was ondernemer voor de btw en organiseerde jaarlijks een kustmarathon die deels over het Noordzeestrand werd gelopen. Er was een wedstrijdmarathon, een ladies-run, een minimarathon voor de jeugd, een wandelmarathon en een mountainbiketocht. Het parcours liep over wegen, het strand de duinen en de bossen. De start en de finish waren afgezet met dranghekken en gereserveerd voor de deelnemers. Er waren kleedkamers en douches beschikbaar voor de deelnemers en bepaalde wegen waren tussen bepaalde tijdstippen uitsluitend beschikbaar voor de deelnemers. De paden in de duinen waren afgezet met rood-witte linten en het parcours werd bewaakt door parcourswachten. X bracht over het inschrijfgeld het verlaagde btw-tarief in rekening. Tegen de stelling van de

inspecteur dat het hoge btw-tarief gold, ging X in beroep. Hof 's-Hertogenbosch heeft net als Rechtbank Breda het hoger beroep van X gegrond verklaard. Het hof verwees daarbij naar het Vierdaagse-arrest van 10 augustus 2007 en besliste dat sprake was van een parcours dat voor de duur van het evenement was gereserveerd voor de sportbeoefening en als sportaccommodatie moest worden aangemerkt.

Door de inzet van verkeersregelaars werd voorzien in een situatie dat het parcours uitsluitend door deelnemers werd gebruikt. Het hof besliste dat het verlaagde btw-tarief van toepassing was.

#### **Europese commissie oneens met btw-vrijstelling voor watersportactiviteiten**

*EG 24 juni 2010, IP/10/769*

Nederland is door de Europese Commissie formeel verzocht om de btw-vrijstelling voor watersportactiviteiten aan te passen, omdat deze ten onrechte ook geldt voor het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen. Dat is volgens de EC niet terecht, omdat dergelijke diensten niet kunnen worden geacht nauw samen te hangen met sportbeoefening of lichamelijke opvoeding. Daarnaast is ook de manier waarop Nederland een onderscheid maakt tussen verenigingen die wel of niet in aanmerking kunnen komen voor de btw-vrijstelling volgens de EC in strijd met de btw-richtlijn.

#### **Vervoer van parachutisten belast tegen algemene btw-tarief**

*Rechtbank 's-Gravenhage, 5 augustus 2010, nr. AWB 10/34*  
Belanghebbende (stichting X) exploiteert een vliegtuig voor het parachutespringen. De parachutisten maken tegen betaling gebruik van het vliegtuig in het kader van het

parachutespringen. Na een briefing door de piloot en een instructeur worden ze vanaf het vliegveld naar de plaats van afspringen gevlogen. Belanghebbende rekent vervolgens af met de sportvereniging waarbij de parachutisten zijn aangesloten. Belanghebbende is van mening dat het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing is op de door haar verleende dienst.

Rechtbank 's-Gravenhage oordeelt dat belanghebbende parachutisten vervoert naar de plaats van de afsprong. Aangezien belanghebbende geen aanvullende of samenhangende diensten levert, kan de door belanghebbende verrichte prestatie volgens de Rechtbank niet worden aangemerkt als “het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie” of “het geven van gelegenheid tot sportbeoefening”. Het verlaagde tarief is volgens de Rechtbank dan ook niet van toepassing.

Bovenstaande kort samenvattend, kunnen wij uit de jurisprudentie opmaken dat rondom het geven van gelegenheid tot sport en de sportaccommodaties het een en ander door partijen op verschillende wijze geïnterpreteerd kan worden. Het is daarom relevant dat de zaken goed worden uitgezocht en de daarbij behorende regels juist worden nageleefd om eventuele belastingaanslagen van de Belastingdienst te voorkomen.

#### **Stand van zaken**

Als aan alle voorwaarden van het Sportbesluit wordt voldaan, betekent dit voor de binnenaccommodaties dat al snel sprake kan zijn van het geven van gelegenheid tot sport. Hierbij dient uiteraard goed gekeken te worden naar de contractsvormen tussen de betreffende partijen, de

hoogte van de vergoedingen, het dienstbetoon, de feitelijke situatie op de sportaccommodatie etc. en de vraag of bij ter beschikking stellen aan een (openbare) school sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Voor de toepassing van het Sportbesluit op de buitensportaccommodatie ligt de situatie iets gecompliceerder. In de rechtspraak (Rechtbank Breda, 16 december 2008, nr. AWB 08/2236) heeft de rechter bepaald dat bij de betreffende buitensportaccommodatie ook bij een minimale dienstverlening door de gemeente, sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Omdat de Belastingdienst tegen deze uitspraak geen hoger beroep heeft aangekend, staat het niet helemaal vast wanneer en aan welke voorwaarden dient te worden voldaan om te kunnen spreken van het geven van gelegenheid tot sport bij buitensportaccommodaties.

### 2.3. DE INTEGRATIEHEFFING

Een ondernemer die voor de omzetbelasting vrijgestelde prestaties verricht, kan de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in beginsel niet aftrekken. Vervaardigt deze ondernemer een nieuw goed, bijvoorbeeld een nieuw gebouw op een eigen grond, dan mag hij de btw die drukt op de bouwkosten wel in aftrek brengen. Bij de eerste ingebruikneming van het gebouw krijgt de ondernemer vervolgens te maken met de zogenaamde integratieheffing. Dit betekent dat er een btw-heffing plaatsvindt over de kostprijs van het gerealiseerde goed.



**Voorbeeldcasus integratieheffing waarbij de ondernemer voor 100% vrijgestelde prestaties verricht.**

**Feiten:**

Waarde van de grond	500.000	Overdrachtsbelasting*	30.000
Bouwkosten	5.000.000	Btw	1.050.000
Interne loonkosten	50.000		

**Situatie met de integratieheffing:**

Waarde grond, incl. overdrachtsbelasting	530.000		
Bouwkosten	5.000.000 (btw 1.050.000, recht op aftrek)		
Interne loonkosten	<u>50.000 +</u>		
Voortbrengingskosten		5.580.000	
Integratieheffing vindt plaats met 21% over 5.580.000 =		<u>1.171.800 +</u>	
Totale kostprijs:		6.751.800	

Extra last: 1.171.800

\* Voor gemeenten geldt een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting

**Voorbeeldcasus integratieheffing waarbij de ondernemer voor 75% vrijgestelde en voor 25% belaste prestaties verricht.**

**Feiten:**

Waarde van de grond	500.000	Overdrachtsbelasting*	30.000
Bouwkosten	5.000.000	Btw	1.050.000
Interne loonkosten	50.000		

**Situatie met de integratieheffing:**

Waarde grond, incl. overdrachtsbelasting	530.000		
Bouwkosten	5.000.000 (btw 1.050.000, recht op aftrek)		
Interne loonkosten	<u>50.000 +</u>		
Voortbrengingskosten		5.580.000	
Integratieheffing vindt plaats met 21% over 5.580.000 x 75% =		<u>878.850 +</u>	
Totale kostprijs:		6.458.850	

Extra last: 878.850 (immers, 25% van de btw is toerekenbaar aan de belaste prestaties)

\* Voor gemeenten geldt een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting

Zoals hiernaast aangegeven, vindt op het moment van ingebruikname van het goed bij de (vrijgestelde) ondernemer een interne levering plaats, de integratieheffing. Deze heffing leidt tot een financieel nadeel (extra last) bij de ondernemer. In ons voorbeeld met de gemeente kan de integratieheffing voorkomen worden, wanneer de gemeente de sportaccommodatie niet (passief) verhuurt maar deze ter beschikking stelt aan derden waarbij gelegenheid gegeven wordt voor actieve sportbeoefening van de mens conform het Sportbesluit. Hierdoor is er sprake van het verrichten van belaste prestaties en blijft de integratieheffing voor de gemeente achterwege.

Volledigheidshalve willen wij met betrekking tot de integratieheffing opmerken dat naar aanleiding van een procedure van Deloitte, de Hoge Raad hierover een prejudiciële vraag heeft gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. Op 8 november 2012 heeft het Hof van Justitie de vraag beantwoord en beslist dat de Nederlandse integratieheffing als zodanig niet in strijd is met de btw-richtlijn. Ook wanneer een belastingplichtige een derde de opdracht verleent een goed te vervaardigen onder terbeschikkingstelling van stoffen, zoals grond, is volgens het Hof van Justitie de integratieheffing van toepassing. Daarbij kan een lidstaat de waarde van de grond en de kosten van aanleg/bouw als maatstaf van heffing hanteren, mits geen btw wordt geheven over bestanddelen die al eerder aan btw-heffing waren onderworpen. De Nederlandse Hoge Raad moet nu in deze zaak nagaan of de gemeente al eerder btw heeft betaald over de waarde van de grond waarop de sportvelden zijn aangelegd. Het Hof van Justitie merkt daarnaast op dat

btw-heffing alleen mogelijk is indien de sportvelden kunnen worden aangemerkt als bebouwd terrein of bouwterrein voor de btw. Het is nu aan de Hoge Raad om over deze zaak arrest te wijzen.

### 3 Praktijkvoorbeelden voor gemeenten

Voor gemeenten die zich richten op sport en de daarbij behorende sportaccommodaties, bestaan verschillende mogelijkheden om deze fiscaal gunstig te realiseren. Hierna zullen wij een aantal van deze varianten behandelen.

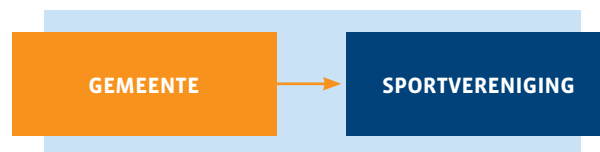
#### **Nieuwbouw sporthal:**

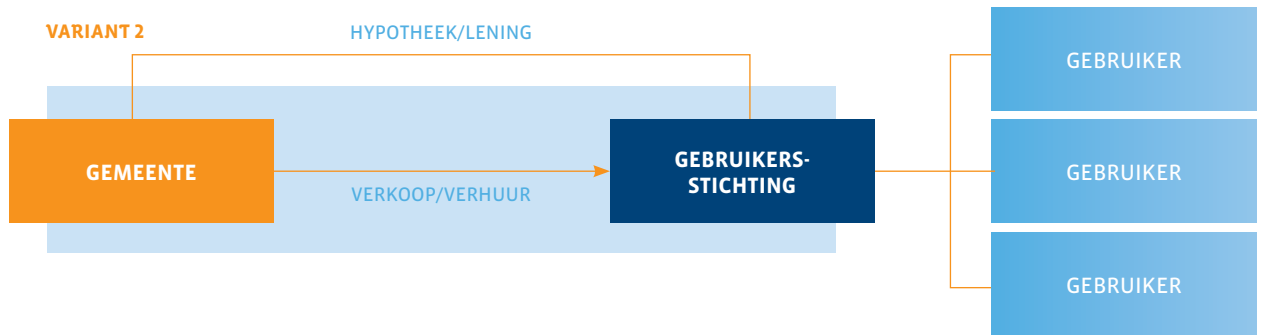
Bouwkosten	10.000.000
Btw	<u>2.100.000</u>
Totale stichtingskosten	12.100.000

De sportaccommodatie wordt voor 25% gebruikt ten behoeve van onderwijs. De gemeente heeft geen recht op aftrek voor dit deel (vrijgestelde prestaties) of compensatie uit het BTW-compensatiefonds (BCF). Recht op een bijdrage uit het BCF ontstaat wanneer de gemeente als overheid optreedt, dan wel als niet-ondernemer. Mits de compensatie niet uitgesloten is.

#### **VARIANT 1**

De gemeente gaat over tot het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.





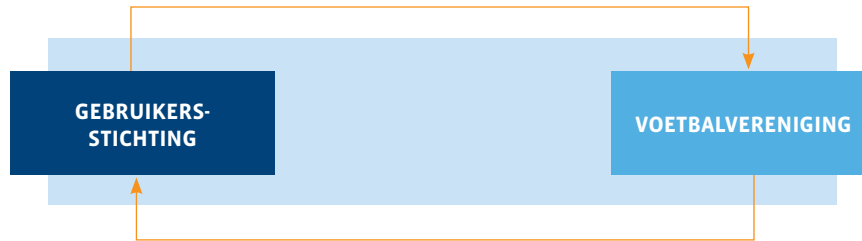
De gemeente gaat over tot het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en brengt aan de afnemers, de sportverenigingen, 6% btw in rekening over de vergoeding. Stel, de opbrengst is in een bepaald jaar 100.000, dan dient 6.000 (6%) btw afgedragen te worden aan de Belastingdienst. De gemeente heeft voor 75% recht op aftrek over de stichtingskosten (vanwege prestaties ook aan scholen), 1.425.000 en 75% recht op aftrek over de exploitatiekosten zoals onderhoud, inrichting etc.

#### **VARIANT 2**

Optimalisatie van het aftrekrecht van de gemeente naar 100% kan aan de hand van een gebruikersstichting. De gemeente verstrekt een lening of hypotheek aan de gebruikersstichting. Vervolgens verkooft of verhuurt (optie belaste verhuur) de gemeente de sportaccommodatie aan de stichting. De stichting gaat hier zelf over tot de exploitatie conform het Sportbesluit.



### VARIANT 3 HET GEVEN VAN GELEGENHEID TOT SPORTBEOEFENING



De stichting brengt over de gebruikersvergoedingen btw in rekening en heeft recht op aftrek van voorbelasting. De optie belaste verhuur is met name gunstig in de gevallen waarin de gemeente zelf de sportaccommodatie realiseert of heeft gerealiseerd (voor onroerende zaken geldt namelijk een herzieningstermijn van negen jaar) en de exploitatie hiervan over laat aan de stichting.

#### VARIANT 3

Hierbij is de vereniging zelf de eigenaar van de sportaccommodatie. De vereniging verhuurt of verkoopt de velden aan de sportstichting, die deze vervolgens ter beschikking stelt aan de gebruikers conform het Sportbesluit en zo recht heeft op aftrek van voorbelasting. Uit het meest recente Sportbesluit van de staatssecretaris van Financiën valt

op te maken dat de Belastingdienst voortaan kritischer zal kijken naar dergelijke varianten en deze bestrijden met het leerstuk 'misbruik van recht'. Toepassing van deze variant vereist derhalve een zeer zorgvuldige aanpak en kan leiden tot fiscale procedure.

## 4 Voorwaarden optie belaste verhuur

Bij de variant waarbij de gemeente niet zelf overgaat tot exploitatie (het geven van gelegenheid tot sport) van de sportaccommodatie en deze over laat aan een gebruikersstichting, kan de gemeente ervoor kiezen om de sportaccommodatie btw-belast te verhuren. Het tarief over de huurvergoeding bij optie belaste verhuur bedraagt 21% btw. Voor de optie belaste verhuur dienen de partijen aan de volgende voorwaarden te voldoen:

- › De verhuurder en de huurder dienen in de schriftelijke huurovereenkomst op te nemen dat zij opteren voor belaste verhuur. Een andere mogelijkheid is dat de verhuurder en huurder gezamenlijk een optieverzoek indienen bij de inspecteur.
- › De huurder dient de onroerende zaak te gebruiken voor doeleinden waarvoor volledig of nagenoeg volledig (90% of meer) recht op aftrek van voorbelasting bestaat.
- › In de schriftelijke huurovereenkomst of het verzoek dient te worden vermeld een omschrijving van de onroerende zaak met plaatselijke en kadastrale aanduiding alsmede de datum van aanvang van het boekjaar van de huurder.

- › De schriftelijke huurovereenkomst of het verzoek bevat verder een ondertekende verklaring van de huurder waaruit blijkt dat hij de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

De verhuurder dient alle hiervoor vermelde bescheiden op te nemen in zijn administratie.

Bij een gezamenlijke keuze voor belaste verhuur zal de gebruikersstichting van de gemeente over de huurtermijnen omzetbelasting in rekening gebracht krijgen en de gebruikersstichting kan dat bedrag (nagenoeg) volledig weer als voorbelasting in aftrek brengen. Hierdoor ondervindt de gebruikersstichting (nagenoeg) geen btw-nadeel. Het grote voordeel voor de gemeente is dat zij dan alle voorbelasting op het pand (bijv. op aanschaf, onderhoud en verbetering) kan aftrekken. Bij vrijgestelde verhuur is dat laatste niet mogelijk.

## 5 De kantineregeling

Veel verenigingen en andere instellingen die werkzaam zijn op het gebied van sport exploiteren als aanvulling op hun primaire activiteiten een kantine. Bepaalde organisaties die voor hun primaire activiteiten niet onder de btw-heffing vallen, mogen op grond van de kantineregeling ook voor hun kantineactiviteiten buiten de heffing van omzetbelasting blijven.

Voor de toepassing van de kantineregeling (besluit van 20 december 2012, nr. BLKB 2012-1982M) voor sportverenigingen gelden de volgende voorwaarden:

- › In de kantine mogen uitsluitend activiteiten plaatsvinden, die als normale nevenactiviteiten van de organisatie zijn aan te merken (dus niet voor feesten van derden).
- › De kantineontvangsten, met inbegrip van de ontvangsten die verband houden met de sportieve activiteiten van derden, mogen per jaar niet meer bedragen dan € 68.067.
- › Eventuele exploitatieoverschotten van de kantine moeten worden aangewend voor de primaire activiteiten van de organisatie.
- › Met betrekking tot de kernactiviteiten die op grond van de kantineregeling buiten de heffing van omzetbelasting blijven, kan geen aanspraak worden gemaakt op aftrek van voorbelasting.

Het buiten de heffing van omzetbelasting laten van de kantineactiviteiten brengt voor een sportvereniging het nadeel met zich dat dan ook geen recht bestaat op btw-aftrek. Met name bij grote investeringen (bijvoorbeeld de bouw, aanschaf inventaris, inkoop, onderhoud e.d.) die betrekking hebben op de kantine, is het voor een sportvereniging aantrekkelijk om de exploitatie van de kantine in btw-belaste sfeer te verrichten. De in rekening gebrachte omzetbelasting over de investeringen kan in dat geval namelijk worden teruggevraagd. Tot voor kort had de sportvereniging bij een minimale kantineontvangst van € 31.765 per jaar (en tot het bedrag van € 68.067) de keuze om te opteren voor een btw-belaste exploitatie. Deze keuze voor belaste exploitatie was voor sportverenigingen vooral financieel aantrekkelijk vanwege de btw-aftrek op de investeringen in de kantine. Sinds 1 januari 2013 is door een beleidswijziging de mogelijkheid voor de keuze voor een btw-belaste exploitatie, bij een kantineontvangst tussen € 31.765 en € 68.067

per jaar, komen te vervallen. Dit betekent voor de praktijk dat veel sportverenigingen, met een kantineontvangst van minder dan € 68.067 per jaar, per 1 januari 2013 niet meer in de btw-heffing vallen. Hierdoor hoeven de sportverenigingen geen btw meer af te dragen over de kantineontvangsten maar bestaat er ook geen recht meer op btw-aftrek op de investeringen. Omdat deze wijziging van belaste exploitatie naar vrijgestelde exploitatie fiscaal nadelige gevolgen heeft voor bepaalde (onroerend goed) investeringen, waarop de gewone splitsing- en herzieningsregels van de omzetbelasting van toepassing zijn, heeft de staatssecretaris in een aanvullend besluit een overgangsregeling hiervoor opgenomen. Ondernemers die als gevolg van het geactualiseerde besluit van 20 december 2012 voor de kantine-exploitatie zijn vrijgesteld van btw kunnen, onder bepaalde voorwaarden, in de btw-heffing blijven voor de exploitatie van de kantine. Deze exploitanten mogen in dat geval het oude beleid continueren zolang de herzieningstermijn loopt.

## 6 Fondswervende activiteiten

Sponsoractiviteiten van een sportvereniging zijn in beginsel belast met btw, evenals de diensten zoals de exploitatie van reclameborden en de verkoop van artikelen van de vereniging. Onder bepaalde voorwaarden vallen deze inkomsten van een sportvereniging buiten de btw-heffing. Deze fondswervingsvrijstelling geldt wanneer de inkomsten uit deze activiteiten niet meer bedragen dan € 31.765 voor diensten en € 68.067 per jaar voor leveringen. Omdat over deze vergoedingen geen btw verschuldigd is, heeft de sportvereniging met betrekking tot deze activiteiten geen recht op btw-aftrek.

## 7 Knelpunten uit de praktijk

Bij de toepassing van het Sportbesluit kunnen zich verschillende knelpunten voordoen. Zo is, in geval aan de voorwaarden van het Sportbesluit wordt voldaan, bij binnensportaccommodaties sneller sprake van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening dan bij buitensportaccommodaties. Verder dient goed gekeken te worden naar de contracten tussen de partijen, de bedoelingen van partijen en de feitelijke situatie. Het komt bijvoorbeeld vaak voor dat het onderhoud aan de sportaccommodatie en de belijning van de sportvelden veelal geheel of gedeeltelijk worden verricht door een sportvereniging. De Belastingdienst stelt soms harde voorwaarden met betrekking tot het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, welke tot conflicten kunnen leiden. Andere factoren die in de praktijk vaak problemen opleveren, zijn de eigendomsverhoudingen tussen de verschillende partijen en de gebruikers. Zo komt het regelmatig voor dat het eigendom van de kleedkamers, tribunes, lichtinstallaties bij een sportvereniging liggen en dat zij niet bereid zijn om deze over te dragen aan een gebruikersstichting. In dergelijke gevallen dient naar een oplossing te worden gezocht waarin alle partijen zich kunnen vinden.

Verder dient op grond van het meest recente Sportbesluit rekening te worden gehouden met het feit dat de Belastingdienst strenger zal toezien op zogenaamde btw-construc-ties. Aan de hand van het leerstuk ‘misbruik van recht’ en/of de ‘symbolische vergoeding’ wil de Belastingdienst het btw-aftrekrecht bij terbeschikkingstelling van sportaccommodaties bestrijden.



24

Waarom in het voorbeeld van de door de staatssecretaris aangehaalde verhuurstructuren sprake is van misbruik van recht, wordt door de staatssecretaris in het Sportbesluit vrij beperkt onderbouwd. Evenmin is aan de hand van het Sportbesluit duidelijk wanneer nu mogelijk sprake is van een symbolische vergoeding. De vage bewoordingen over een symbolische vergoeding en vermoedens van misbruik van recht, kunnen echter toepassing van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening zeer complex maken.

Een ander belangrijk geval is hoe fiscaal omgegaan dient te worden in de gevallen waarbij de sportaccommodatie aan scholen ter beschikking wordt gesteld. Gemeenten kunnen namelijk de voorbelasting met betrekking tot deze vrijgestelde prestaties niet in aftrek brengen of vergoed krijgen uit het BCF. Ook hiervoor bestaan diverse mogelijkheden om voor de btw tot een zo optimaal mogelijke situatie te komen. Kortom, in alle situaties zal door een btw-deskundige naar een praktijk toegespitste oplossing gezocht moeten worden.

## REEDS BESTAANDE SPORTACCOMMODATIE

Voor reeds bestaande sportaccommodaties kunnen wij inventariseren of alsnog over kan worden gegaan tot het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Zo kunnen de btw-kosten die - afhankelijk van de herzieningstermijn van de sportaccommodatie - drukken op de investeringen worden teruggevraagd van de Belastingdienst. Mocht de gemeente reeds in het verleden conform het Sportbesluit hebben gehandeld, dan bestaat tevens de mogelijkheid om de btw-kosten die op de bouw, verbouwing, inrichting, inventaris, nutsvoorzieningen etc. drukken alsnog terug te vragen van de Belastingdienst.

Volledigheidshalve willen wij benadrukken dat toepassing van het Sportbesluit bij nieuwbouw geregeld dient te zijn voordat de sportaccommodatie in gebruik wordt genomen.

## 8 Conclusie

Met betrekking tot het faciliteren van sportactiviteiten vallen bij gemeenten (en andere instellingen) fiscale voordelen te behalen. Om dit financieel voordeel te realiseren, bestaan verschillende varianten, afhankelijk van de situatie en de wensen van de betrokken partijen. Verder blijkt uit de jurisprudentie (en uit onze praktijkervaring) dat met betrekking tot het Sportbesluit, de sportaccommodaties en het geven van gelegenheid tot actieve sportbeoefening zorgvuldig te werk dient te worden gegaan.

Zo dient niet alleen rekening te worden gehouden met de juiste 'terbeschikkingstellings'-contracten, bepalingen, de hoogte van de vergoedingen, de feitelijke invulling door de partijen etc., maar ook met de verschillende interpretaties van de betreffende regelingen die tot conflicten kunnen leiden met de Belastingdienst. Zo bestaat strikt genomen bij het geven van gelegenheid tot sportbeoefening een onderscheid tussen binnensportaccommodaties en buitensportaccommodaties. Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening bij buitensportaccommodaties kan (sneller) leiden tot een conflict met de Belastingdienst, over de vraag aan welke voorwaarden voldaan moet worden wil er sprake zijn van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. In het nieuwe Sportbesluit heeft de staatssecretaris getracht om de praktijk duidelijkheid te geven over de invulling van "het geven van gelegenheid tot sportbeoefening". Echter omdat de staatssecretaris hierin nageleden heeft een duidelijke invulling te geven over de situaties waarbij misbruik van recht en/of van een symbolische vergoeding aanwezig wordt geacht, zal dit met betrekking tot het geven van gelegenheid tot sportbeoefening ongetwijfeld nog leiden tot allerlei discussies.

Veel gemeenten zijn bezig met het faciliteren van sportaccommodaties en het daarbij behorende Sportbesluit. Dit traject blijkt op voorhand niet eenvoudig te zijn en het is zaak om hierin zorgvuldig te werk te gaan. Om als gemeente - zo optimaal mogelijk - een btw-voordeel op te doen en tegelijkertijd onnodig fiscaal risico te vermijden, raden wij gemeenten aan om tijdig een btw-adviseur in te schakelen en zich te laten begeleiden bij dit proces.

## Begrippenlijst

### B

#### BCF

Wet op het BTW-compensatiefonds. Uit het BTW-compensatiefonds krijgen gemeenten, provincies en kaderwetgebedien een belangrijk deel van de door hen betaalde btw (waarvoor geen recht op aftrek bestaat) gecompenseerd.

#### Belaste verhuur

Een dienst (verhuur) waarbij over de huurvergoeding btw in rekening wordt gebracht.

### I

#### Integratieheffing

Heffing over zelfvervaardigde goederen, als er geen aftrek of geen volledige aftrek van voorbelasting mag plaatsvinden, omdat die goederen verder in het bedrijf voor (ten dele) vrijgestelde prestaties worden gebruikt. Integratieheffing vindt ook plaats als de goederen door anderen zijn vervaardigd onder terbeschikkingstelling van stoffen.

### J

#### Jurisprudentie

De rechtsopvatting van de rechtelijke macht, zoals die blijkt uit de genomen beslissingen.

### G

#### Gebruikersstichting

Een (sport)stichting die een accommodatie exploiteert ten behoeve van diverse gebruikers (sportverenigingen).

### H

#### Herziening

Bij levering of gemengd gebruik van nieuwe onroerende zaak wordt binnen de herzieningstermijnen teruggekomen op de afgetrokken voorbelasting.

### O

#### Omzetbelasting

Officiële naam van de btw.

#### Onbelaste prestaties

Een prestatie is niet belast in Nederland, als een levering of een dienst niet wordt geleverd/verleend in het kader van de onderneming.

#### Onbelaste verhuur

Een dienst (verhuur) waarbij over de huurvergoeding geen btw in rekening wordt gebracht.

#### Onroerende zaken (goederen)

Zowel de goederen, die volgens het Nieuw Burgerlijk Wetboek onroerend zijn naar hun aard, als de goederen die dat zijn door bestemming. Onroerend naar aard is grond en alles wat daarmee direct of indirect, natuurlijk of kunstmatig is verenigd en daarmee één geheel vormt. Onroerend door bestemming is alles wat volgens algemene opvatting onderdeel uitmaakt van een onroerende zaak.

## T

### Ter beschikking stellen

Onafhankelijk van de hoedanigheid van de afnemer een onroerend goed ter beschikking stellen, waarbij het aanvullend dienstbetoon van de dienstverrichter de fiscale kwalificatie ‘verhuur’ ontnemt.

## V

### Vergoeding

Het totale bedrag dat voor een levering of een dienst in rekening wordt gebracht, exclusief btw.

### Voorbelasting

Btw die een ondernemer heeft betaald aan zijn leverancier of die hij zelf verschuldigd is wegens invoer, verlegging of integratieheffing en die hij in beginsel op de aangifte kan aftrekken van de btw die hij in rekening heeft gebracht bij afnemers.

### Vrijgestelde prestaties

In een aantal gevallen is het leveren van goederen of het verlenen van diensten bij de wet vrijgesteld van btw. Over deze prestaties wordt geen btw in rekening gebracht aan de afnemer.

## COLOFON

Om de fiscale risico's en voordelen bij het aanleggen en exploiteren van sportaccommodaties vast te stellen, adviseren wij gemeenten om contact op te nemen met Deloitte Belastingadviseurs.

### Contactgegevens:

Deloitte Belastingadviseurs B.V.

mr. drs. R. Brouwer

Tel. 088-2880248

robrouwer@deloitte.nl

Handreiking btw en sport is een uitgave van Vereniging Sport en Gemeenten en Deloitte Belastingadviseurs B.V.

27

### Tekst:

mr. C. Aydin,

mr. drs. R. Brouwer,

Deloitte Belastingadviseurs B.V.

### Fotografie:

Evert Jan Luchies – Nationale Beeldbank (pag. 20-21)

Anita Riemersma (pag. 24)

Astrid Schreuder – Nationale Beeldbank (cover)

### Eindredactie:

K. Potman,

Vereniging Sport en Gemeenten

Februari 2013

[www.sportengemeenten.nl](http://www.sportengemeenten.nl)

[info@sportengemeenten.nl](mailto:info@sportengemeenten.nl)

**Vereniging**  
**Sport en Gemeenten**



*Nassaulaan 12  
2514 JS Den Haag  
Postbus 16268  
2500 BG Den Haag  
Telefoon: 070 373 80 55  
[info@sportengemeenten.nl](mailto:info@sportengemeenten.nl)  
[www.sportengemeenten.nl](http://www.sportengemeenten.nl)*