

De exploitatie van sportaccommodaties in de omzetbelasting

Verruiming van de sportvrijstelling



De exploitatie van sportaccommodaties in de omzetbelasting

Verruiming van de sportvrijstelling

Masterthesis

Auteur:	Maaike Waaijer
Administratienummer:	177109
Opleiding:	Fiscale Economie
Onderwijsinstelling:	Universiteit van Tilburg

Afstudeerdatum:	23 maart 2016
Examencommissie:	W.J.C. de Bakker
	Prof. dr. G.J. van Norden

Voorwoord

Vanuit mijn verleden als internationaal open water zwemster is gedurende mijn studie Fiscale Economie een interesse ontstaan voor aan sport gerelateerde fiscale vraagstukken. Voor mijn bachelorthesis heb ik onderzoek gedaan naar de belastingheffing over prijzengeld dat door Nederlandse sporters wordt behaald in het buitenland. Het doen van een onderzoek naar een fiscaal vraagstuk dat dicht bij mijn persoonlijke interesses lag, zorgde ervoor dat ik met veel toewijding aan het onderzoek kon werken. Om die reden besloot ik voor mijn masterthesis weer op zoek te gaan naar fiscaal vraagstuk vanuit de sportwereld.

Gedurende mijn bestuursjaar bij de Tilburgse Studenten Roeivereniging Vidar kreeg ik als penningmeester te maken met veel fiscale vraagstukken die met name betrekking hadden op de omzetbelasting. Een van die vraagstukken betrof de exploitatie van een sportaccommodatie door een sportstichting. Ook bij penningmeesters van andere verenigingen bestonden vragen over dit onderwerp. Nadat ik mij meer in dit vraagstuk had verdiept en ontdekte dat dit ook op het gebied van het Europese recht een actueel onderwerp is, besloot ik het onderzoek voor mijn masterthesis hieraan te wijden.

Het onderzoek heeft een theoretisch karakter, maar wordt gevolgd door een koppeling naar de praktijk. Ik ben met veel belangstelling en plezier de diepte ingedoken om een antwoord te kunnen geven op de probleemstelling van dit onderzoek. Ik wil mijn begeleider, de heer W.J.C. de Bakker, bedanken voor de ondersteuning daarbij. Daarnaast wil ik ook alle andere personen bedanken met wie ik over dit onderzoek heb kunnen sparren.

Ik wens u veel leesplezier toe.

Maaike Waaijer

Eindhoven, 7 maart 2016

Inhoudsopgave

Voorwoord **1**

Inhoudsopgave **3**

Lijst van afkortingen **7**

Hoofdstuk 1 Inleiding **9**

Paragraaf 1.1 Probleemstelling 9

Paragraaf 1.2 Methodologie 11

Paragraaf 1.3 Verantwoording van de opzet 11

Hoofdstuk 2 Wat is in de Btw-richtlijn bepaald omtrent sportbeoefening? 13

Paragraaf 2.1 Invloed van de Btw-richtlijn op de nationale wet 13

Paragraaf 2.2 Vrijstelling voor sportbeoefening 14

Paragraaf 2.2.1 Reikwijdte van de vrijstelling voor sportbeoefening 15

Paragraaf 2.2.1.1 Invulling van het objectieve vereiste 15

Paragraaf 2.2.1.2 Invulling van het subjectieve vereiste m.b.t. de dienstverlener 18

Paragraaf 2.2.1.3 Invulling van het subjectieve vereiste m.b.t. de afnemer van de dienst 20

Paragraaf 2.2.2 Mogelijkheid tot begrenzing van de reikwijdte door de lidstaten 23

Paragraaf 2.3 Verlaagde tarief voor het recht op gebruik van sportaccommodaties 25

Paragraaf 2.3.1 Samenloop met de vrijstelling voor sportbeoefening 25

Paragraaf 2.3.2 Samenloop met de vrijstelling voor verhuur 26

Paragraaf 2.4 Tussenconclusie 28

Hoofdstuk 3 Op welke wijze wordt sportbeoefening in Nederland belast? 31

Paragraaf 3.1 De sportvrijstelling 31

Paragraaf 3.1.1 Geschiedenis van de sportvrijstelling 31

Paragraaf 3.1.2 Reikwijdte van de vrijstelling 32

Paragraaf 3.1.2.1 Verleend door organisaties die zich de beoefening van sport ten doel stellen 32

Paragraaf 3.1.2.2 Geen winstoogmerk als vereiste 34

Paragraaf 3.1.2.3 Verleend aan leden 38

Paragraaf 3.2 Verlaagde tarief voor gelegenheid geven tot sportbeoefening 38

Paragraaf 3.2.1 Geschiedenis van de bepaling 38

Paragraaf 3.2.2 Reikwijdte voor het toepassen van het verlaagde tarief 40
Paragraaf 3.2.3 Onderscheid met de sportvrijstelling 43
Paragraaf 3.2.4 Onderscheid met de verhuur van onroerende goederen 43
Paragraaf 3.3 Tussenconclusie 44
Hoofdstuk 4 Exploitatiemodellen in de praktijk 47
Paragraaf 4.1 De meest voorkomende exploitatiemodellen.....47
Paragraaf 4.2 Misbruik van recht 49
Paragraaf 4.3 Symbolische vergoeding 50
Paragraaf 4.4 Analyse van de exploitatiemodellen 52
Paragraaf 4.4.1 Sportstichting als zelfstandige ondernemer 52
Paragraaf 4.4.2 Verkoop en terug huur model 53
Paragraaf 4.4.3 Dubbele verkoop model.....55
Paragraaf 4.4.4 Bouw accommodatie en verkoop tegen lage koopsom 57
Paragraaf 4.4.5 Het tussenschuiven van een sportstichting 59
Paragraaf 4.5 Tussenconclusie 63
Hoofdstuk 5 Toetsing nationale wetgeving aan het Europese recht 65
Paragraaf 5.1 Toetsing van de sportvrijstelling.....65
Paragraaf 5.1.1 Het eerste vereiste 65
Paragraaf 5.1.2 Het tweede vereiste.....66
Paragraaf 5.1.3 Het derde vereiste.....67
Paragraaf 5.1.4 Overige voorwaarden 68
Paragraaf 5.2 Toetsing van bepaling voor geven van gelegenheid tot sportbeoefening 68
Paragraaf 5.2.1 Het hanteren van een andere omschrijving.....68
Paragraaf 5.2.2 Het begrip ‘sportaccommodatie’.....69
Paragraaf 5.2.3 Het geven van training, instructie of begeleiding 70
Paragraaf 5.3 Tussenconclusie 70
Hoofdstuk 6 Gevolgen van de voorgenomen verruiming van de sportvrijstelling.....73
Paragraaf 6.1 Sportvrijstelling geldt voor terbeschikkingstelling sportaccommodaties 73
Paragraaf 6.2 Gevolgen van voor het bestaande recht op aftrek van btw.....75

Paragraaf 6.3 Modellen om te ontkomen aan de sportvrijstelling 76
Paragraaf 6.3.1 Winstbeogende sportstichting 77
Paragraaf 6.3.2 Omzetting naar een andere rechtspersoon 78
Paragraaf 6.3.3 Model met subsidie die niet gericht is op dekken van exploitatietekort . 79
Paragraaf 6.4 Verruiming van de sportvrijstelling voorlopig uitgesteld 80
Paragraaf 6.4.1 Reden voor uitstel 80
Paragraaf 6.4.2 Kan het uitstel van de verruiming worden gezien als staatssteun? 81
Paragraaf 6.4.3 Kan Nederland worden verplicht om de sportvrijstelling op korte termijn aan te passen? 83
Paragraaf 6.5 Tussenconclusie 84

Hoofdstuk 7 Conclusie en aanbevelingen 87
Paragraaf 7.1 Beantwoording van de eerste deelvraag 87
Paragraaf 7.2 Beantwoording van de tweede deelvraag 87

Literatuurlijst 89
Boeken 89
Artikelen 89
Overig 90

Regelgeving en parlementaire stukken 91
Europese stukken 91
Nationale stukken 91

Jurisprudentielijst 93
Europese Hof van Justitie 93
Hoge Raad 94
Gerechtshoven 95
Rechtbanken 95

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken
BW	Burgerlijk Wetboek
V-N	Vakstudie Nieuws
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
De Raad	Raad van de Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
FED	FED Fiscaal Weekblad
Het HvJ	Het Europese Hof van Justitie
HR	Hoge Raad
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Sportvrijstelling	Aanduiding voor artikel 11, eerste lid, onderdeel e van de Wet op de Omzetbelasting 1968
Sportbesluit	Aanduiding voor het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 september 2014, BLKB2014/123M, *Stcrt.* 2014, 26112
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
Uitvoeringsverordening	Aanduiding voor de verordening voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Vrijstelling voor sportbeoefening	Aanduiding voor artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de Btw-richtlijn
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet OB 1954	Wet op de Omzetbelasting 1954
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG

Hoofdstuk 1 Inleiding

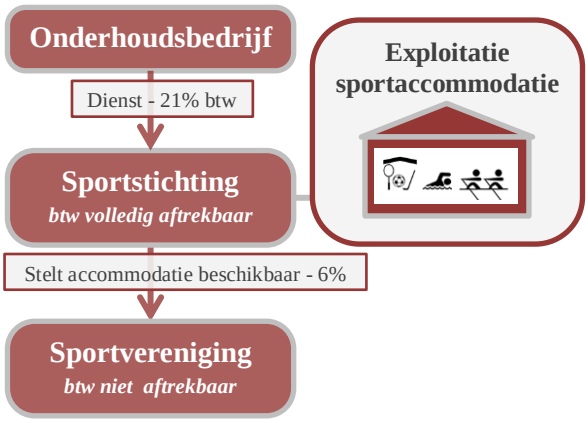
Paragraaf 1.1 Probleemstelling

Bijna vier miljoen Nederlanders zijn lid van een sportvereniging.[1] De leden bezoeken de vereniging voornamelijk om te sporten, maar er gebeurt veel meer op en rondom de sportvereniging. Voor de uitoefening van de meeste sporten is een sportaccommodatie nodig waar de sportieve activiteiten kunnen plaatsvinden en waar de benodigde materialen aanwezig zijn. Zowel op bestuurlijk als op organisatorisch vlak zullen de leden van de vereniging zich moeten inzetten om de sportaccommodatie te kunnen gebruiken en te behouden. Alle activiteiten en handelingen moeten vanuit verschillende perspectieven beoordeeld worden. Gedurende mijn fulltime bestuursjaar bij de Tilburgse Studenten Roeivereniging Vidar heb ik dit in de praktijk ervaren.

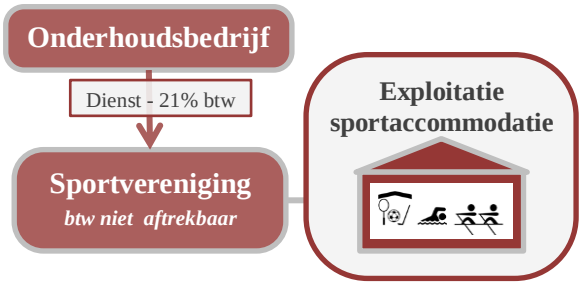
Als penningmeester hield ik mij onder andere bezig met de fiscale gevolgen van alles wat speelde op de vereniging. Daarbij ben ik gedurende het jaar diverse keren tegen vraagstukken aangelopen die een veelvoorkomend fiscaal model betreffen. Deze vraagstukken interesseerden mij in zoverre dat ik mij er voor mijn thesis verder in wil verdiepen.

Het betreft een model waarin een stichting, ook wel de sportstichting genoemd, de sportaccommodatie exploiteert en ter beschikking stelt aan de sportvereniging, zoals weergegeven in Figuur 1.1. De dienst die de exploitant verleent aan de sportvereniging valt onder voorwaarden onder het verlaagde tarief dat geldt voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.[2] Door de met btw belaste dienstverlening is de btw op de kosten ter zake van onder andere het onderhoud van de sportaccommodatie bij de sportstichting aftrekbaar.[3] De kosten van btw zijn voor de vereniging lager dan wanneer de sportvereniging zelf eigenaar van de sportaccommodatie zou zijn, zoals is weergegeven in Figuur 1.2. In dat geval betaalt de sportvereniging 21% btw over kosten die gemaakt worden voor de accommodatie.[4]

Figuur 1.1



Figuur 1.2



1 NOC*NSF, 'Ledental NOC*NSF over 2013', p. 2.
2 Art. 9 Wet OB 1968 jo. tabel I post b3 behorende bij Wet OB 1968.
3 Ar. 15 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968.
4 Er wordt geen rekening gehouden met het eventuele recht op aftrek pro rata.

Indien dit model alleen is opgezet om een recht op aftrek van btw te genereren, is volgens de staatssecretaris van Financiën sprake van misbruik van recht. De staatssecretaris heeft in het Sportbesluit nader bepaald aan welke voorwaarden het model moet voldoen om wel in aanmerking te komen voor het verlaagde tarief.[5] Ondanks deze opsomming in het Sportbesluit kan alleen bepaald worden of sprake is van misbruik van recht aan de hand van alle feiten en omstandigheden, bezien in hun onderlinge samenhang. Daaruit volgt de vraag hoe deze voorwaarden terugkomen in de huidige jurisprudentie en waar daadwerkelijk de grenzen liggen.

Op 17 juni 2015 maakte de staatssecretaris bekend dat een verregaande aanpassing van het Sportbesluit onvermijdelijk is naar aanleiding van een uitspraak van het Europese Hof van Justitie.[6] Bij de beoogde aanpassing zal een verruiming van de sportvrijstelling plaatsvinden. Het gevolg daarvan is dat het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in veel gevallen niet meer zal gelden, maar deze handeling vrijgesteld zal zijn. Door deze aanpassing zal de sportstichting haar recht op aftrek van btw verliezen en zal het verschil tussen het tarief waarmee de sportvereniging belast wordt in de situatie van Figuur 1.1 en in die van Figuur 1.2 verdwijnen.

Volgens de staatssecretaris acht het kabinet de aanpassing op korte termijn nog niet mogelijk, in verband met de budgettaire gevolgen. Desondanks wordt in dit onderzoek ingegaan op de hierboven beschreven ontwikkelingen aan de hand van de volgende probleemstelling:

Wanneer is het toepassen van het verlaagde tarief dat geldt voor 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening' door een instelling die een sportaccommodatie exploiteert daadwerkelijk in strijd met het Europese recht en wat zijn de fiscale gevolgen van een mogelijke verruiming van de sportvrijstelling?

5 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 september 2014, BLKB2014/123M, *Stcrt*. 2014, 26112.
6 *Kamerstukken II* 2014/15, 34002, nr. 102.

Paragraaf 1.2 Methodologie

Dit onderzoek is gericht op het model waarin een sportstichting de sportaccommodatie exploiteert, maar zal voor een groot gedeelte ook van belang zijn voor andere partijen die het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening toepassen.

Bij de in dit onderzoek voorkomende situaties wordt alleen gekeken naar de gevolgen voor de heffing van btw. De gevolgen voor andere belastingsoorten die in deze situaties van belang zijn, worden buiten beschouwing gelaten.

In dit onderzoek zullen zowel de Nederlandse als Europese btw-regelgeving omtrent sportbeoefening worden bekeken. Dat geldt niet voor de zogenoemde fondsenvrijstelling, een vrijstelling voor leveringen en diensten van bijkomstige aard die voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun.[7] Aangezien deze vrijstelling niet van belang is voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag, wordt deze buiten het onderzoek gehouden.

De activiteiten van een sportvereniging bestaan voor dit onderzoek alleen uit vrijgestelde prestaties, waardoor de sportvereniging geen btw recht heeft op aftrek van btw. Er wordt geen rekening gehouden met eventuele belaste prestaties, waardoor een recht op pro-rata aftrek kan ontstaan

In de bespreking van jurisprudentie wordt het algemene tarief aangegeven met 21%. Het kan zijn dat ten tijde van de uitspraak door een rechterlijke instantie een lager algemeen tarief gold, maar daar wordt geen rekening mee gehouden.

Paragraaf 1.3 Verantwoording van de opzet

In hoofdstuk 2 wordt onderzocht wat in de Btw-richtlijn is opgenomen over de behandeling van sportbeoefening. De jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie wordt bij dit onderzoek betrokken. In hoofdstuk 3 wordt de Nederlandse btw-regelgeving omtrent sportbeoefening bekeken. De verschillende exploitatiemodellen die worden toegepast bij de exploitatie van sportaccommodaties zullen in hoofdstuk 4 worden geanalyseerd. Hierbij zal ook verder beschreven worden op welke manier en om welke reden de sportstichting in de praktijk wordt gebruikt. Voorts zal worden bekeken of bij toepassing van een model sprake kan zijn van misbruik van recht. Vervolgens zal in hoofdstuk 5 de nationale wetgeving getoetst worden aan het Europese recht, zodat uiteindelijk een standpunt ingenomen kan worden bij de vraag of de nationale wetgeving daadwerkelijk in strijd is met het Europese recht. Daaropvolgend zal in hoofdstuk 6 worden onderzocht wat de gevolgen zijn van de voorgenomen verruiming van de btw-vrijstelling. Uiteindelijk zal in hoofdstuk 7 een algemene conclusie worden getrokken, gevolgd door een persoonlijke stellinginname.

[7] Art. 132 lid 1 onderdeel o Btw -richtlijn en art. 11 lid 1 onderdeel v Wet OB 1968.

Hoofdstuk 2 Wat is in de Btw-richtlijn bepaald omtrent sportbeoefening?

Paragraaf 2.1 Invloed van de Btw-richtlijn op de nationale wet [8]

Binnen de grenzen van de Europese Unie ('EU') wordt gestreefd naar het in stand brengen van een interne markt, waarbinnen vrij verkeer van goederen, diensten en kapitaal gewaarborgd is.[9] Om dit te bereiken en concurrentieverstoringen te voorkomen, kan harmonisatie van de nationale wetgevingen een middel vormen. Het begrip harmonisatie wordt door Van Hilten en Van Kesteren omschreven als 'het op een zinvolle wijze op elkaar afstemmen van de verschillende belastingstelsels'.

Het is de taak van de Raad van de Europese Unie ('de Raad') om de voor de harmonisatie van de wetgevingen noodzakelijke bepalingen vast te stellen.[10] Ter uitvoering van deze taak zijn de bepalingen vastgelegd in Richtlijn 2006/112/EG ('Btw-richtlijn'). Deze bepalingen dienen op een dusdanige manier in de nationale wet te worden geïmplementeerd, dat de uitleg en het achterliggende doel overeenkomen met die van de bepaling uit de Btw-richtlijn. De nationale overheden kunnen zelf bepalen hoe ze dit willen bereiken, het is niet noodzakelijk dat de tekst uit de Btw-richtlijn letterlijk wordt overgenomen in de nationale wet. Wel worden in de Btw-richtlijn termijnen aangegeven waarbinnen de betreffende bepalingen geïmplementeerd dienen te zijn in de nationale wet. Indien deze termijn verstreken is zonder dat een correcte implementatie heeft plaatsgevonden, kan een belastingplichtige zich beroepen op zowel een bepaling uit de Btw-richtlijn als een bepaling uit de nationale wet. Hierbij kan de belastingplichtige kiezen voor de bepaling die voor hem het meest gunstig uitpakt.

In Verordening 2011/282/EU, de Verordening voor vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG, ('Uitvoeringsverordening') is de interpretatie van bepalingen en begrippen uit de Btw-richtlijn vastgelegd. Deze uitvoeringsverordening vindt haar bestaansrecht in artikel 397 van de Btw-richtlijn. Een verordening is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat en hoeft om die reden niet te worden omgezet in nationaal recht.[11]

Mochten er in een nationale procedure toch vragen ontstaan over de interpretatie van bepalingen uit de Btw-richtlijn of over de invulling van unierechtelijke begrippen, dan kunnen deze worden voorgelegd aan het Europese Hof van Justitie ('HvJ'). De uitspraken van het HvJ geven meer invulling aan de bepalingen uit de Btw-richtlijn.

---

8 Deze paragraaf is mede gebaseerd op informatie uit Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 32-45.
9 Art. 3 lid 3 VEU jo. art. 26 VWEU.
10 Art. 113 VWEU.
11 Art. 288 VWEU.

In de volgende paragrafen zullen de invloed en invulling van bepalingen uit de Btw-richtlijn die van toepassing zijn op diensten op het gebied van sportbeoefening worden onderzocht. Hierbij zal ook de jurisprudentie van het HvJ betrokken worden.

Paragraaf 2.2 Vrijstelling voor sportbeoefening

Als algemeen beginsel van de btw geldt dat de btw wordt geheven over elke onder bezwarende titel en binnen het grondgebied van een lidstaat verrichte dienst door een zodanig handelende ondernemer.[12] In artikel 132 van de Btw-richtlijn zijn een aantal vrijstellingen opgenomen die een afwijking vormen van dit algemene beginsel. Volgens vaste rechtspraak van het HvJ geldt dat deze vrijstellingen autonome begrippen van het gemeenschapsrecht zijn, wat inhoudt dat de vrijstellingen in alle lidstaten dezelfde betekenis hebben. Op die manier wordt nagestreefd dat de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel bij alle lidstaten op dezelfde wijze verloopt.[13] In geval van twijfel kan de tekst van een bepaling niet op zichzelf worden beschouwd, maar is tevens de uitlegging van de bewoording van dezelfde bepaling in andere officiële talen van belang.[14] Als gevolg van de uniforme uitlegging en vanwege het afwijken van het algemene beginsel, dienen de vrijstellingen strikt uitgelegd te worden.[15] Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat met een strikte uitleg van vrijstellingen wordt bedoeld: ‘een uitleg in het licht van hun context en van de doelstellingen en algemene opzet van de Btw-richtlijn’.[16]

Op grond van artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de Btw-richtlijn geldt in het kader van sportbeoefening de volgende vrijstelling:

‘Sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.’ (‘vrijstelling voor sportbeoefening’)

Deze vrijstelling beoogt de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding als activiteiten van algemeen belang te stimuleren.[17] Het HvJ heeft uitgesproken dat met deze vrijstelling in feite het bevorderen van de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding door brede lagen van de bevolking wordt nagestreefd.[18] Onder de vrijstelling vallen alleen diensten die onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de handelingen die onder de vrijstelling voor sportbeoefening vallen. Er geldt tevens een uitsluiting van deze vrijstelling voor diensten die in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen, wanneer de tot deze diensten behorende handelingen worden verricht

12 Art. 2 lid 1 onderdeel c Btw-richtlijn.
13 HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), r.o. 16.
14 HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-498/03 (*Kingscrest*), *V-N* 2005/29.19, r.o. 26.
15 HvJ EG 15 juni 1989, nr. C-348/87 (*SUFA*), *FED* 1989/559, r.o. 13.
16 HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (*Goed Wonen*), r.o. 50.
17 Titel IX, Hoofdstuk 2 Btw-richtlijn.
18 HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Mesto Zamberk*), *V-N* 2013/15.17, r.o. 23.

in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.[19]

Paragraaf 2.2.1 Reikwijdte van de vrijstelling voor sportbeoefening

In de omschrijving van de vrijstelling voor sportbeoefening zijn een aantal vereisten opgenomen, waaraan voor toepassing van de vrijstelling moet worden voldaan. Ten eerste geldt de vrijstelling alleen voor 'sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding'. Daarbij is het van belang dat de diensten die verband houden met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding zoveel mogelijk als één geheel worden beschouwd.[20] Aangezien dit vereiste betrekking heeft op het karakter van de prestatie die wordt geleverd, vormt het een objectief vereiste. Ten tweede is de vrijstelling alleen van toepassing op diensten die worden verricht door 'instellingen zonder winstoogmerk'. Ten slotte dient de dienst verricht te zijn voor 'personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen'. Deze laatste twee vereisten zien op de hoedanigheid van degene die de dienst verricht en van degene die de dienst ontvangt, waardoor ze gezien worden als subjectieve vereisten.

In de komende paragrafen zal nader worden ingegaan op de reikwijdte van de zojuist genoemde objectieve en subjectieve vereisten.

Paragraaf 2.2.1.1 Invulling van het objectieve vereiste

Gezien het doel van de vrijstelling, het stimuleren van de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding als activiteiten van algemeen belang, worden de activiteiten die daarmee nauw samenhangen uit algemeen belang vrijgesteld. Hierbij heeft het HvJ uitdrukkelijk bepaald dat deze vrijstelling niet geldt voor alle activiteiten die samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding.[21] Deze beperking wordt ook aangegeven door de term 'sommige diensten'. Tegelijkertijd geeft het woord 'sommige' ruimte aan de lidstaten om een eigen invulling aan dit vereiste te geven. In verschillende arresten heeft het HvJ uitspraken gedaan die de grenzen van deze ruimte aangeven.

Zo werd door de verwijzende rechter in het arrest Canterbury Hockey Club een opsomming gegeven van een aantal *door een sportbond geleverde diensten aan een sportclub*. Het HvJ oordeelde dat het aan de verwijzende rechter is om te bepalen of de verleende diensten nauw samenhangen met de beoefening van sport. Het betrof de volgende diensten:

- een erkenningssysteem voor de club;
- cursussen voor trainers, scheidsrechters, leraren en jongeren;

[19] Art. 134 Btw-richtlijn.
[20] HvJ EG 18 januari 2001, nr. C-150/99 (*Stockholm Lindöpark*), *V-N* 2001/11.21, r.o. 26.
[21] HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04 (*Turn- und Sportunion Waldburg*), ECLI:EU:C:2006:22, r.o. 39.

- een netwerk van bureaus voor de ontwikkeling van hockey;
- faciliteiten om toegang te verkrijgen tot overheids- en loterijgelden;
- advies over marketing en sponsorwerving;
- managementdiensten en verzekeringen voor clubs;
- de organisatie van teamcompetities.

De verwijzende rechter heeft in het hoofdgeding vastgesteld dat voor alle betrokken partijen onomstreden is dat deze diensten voldoen aan het vereiste voor nauwe samenhang.[22]

Het door een sportvereniging *verstrekken van spijzen en dranken* aan haar leden in een door haar geëxploiteerde kantine vormt waarschijnlijk geen dienst waarvoor de vrijstelling voor sportbeoefening geldt. In 1987 werd aan het HvJ de vraag gesteld of voor dergelijke diensten de vrijstelling van toepassing zou zijn. Doordat de eisende partij haar beroep heeft ingetrokken, heeft het HvJ hierover geen uitspraak gedaan. De Europese Commissie heeft echter wel aan het HvJ voorgesteld om de vraag ontkennend te beantwoorden.[23] Voor een dergelijke dienst geldt inmiddels de vrijstelling van artikel 132, eerste lid, onderdeel o van de Btw-richtlijn.

Het Turn- und Sportunion Waldburg arrest (zie Figuur 2.1, p. 17) betrof een sportvereniging zonder winstoogmerk die een pand bezat dat *gedeeltelijk was bestemd voor sportactiviteiten, terwijl het andere gedeelte werd verhuurd* om gebruikt te worden als cafetaria. In de procedure rees de vraag of de verhuurdiensten nauw samenhingen met de beoefening van sport, zodat de vrijstelling voor sport ook op die diensten van toepassing zou zijn. Het Oostenrijkse Finanzamt was van mening dat de exploitatie van het cafetariagedeelte ofwel samenhing met de diensten die door de sportvereniging worden verleend, ofwel als bijkomende prestatie te verwaarlozen waren. De verwijzende rechter oordeelde daarentegen dat de verhuurdiensten niet nauw samenhangen met de beoefening van sport en tevens niet worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, waardoor de betreffende diensten niet onder de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn vallen. Aangezien de verwijzende rechter deze vraag niet heeft voorgelegd aan het HvJ, heeft het HvJ geen uitspraak hierover gedaan. De Europese Commissie heeft daarentegen wel opgemerkt dat de vrijstelling in de Oostenrijkse wet meer algemeen geformuleerd is dan de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn en daardoor niet alle vereisten voor het toepassen van de vrijstelling bevat.[24] Indien dit oordeel van de Europese Commissie gevolgd wordt, dan zal het standpunt van de verwijzende rechter gehandhaafd worden, namelijk dat de verhuurdiensten niet nauw samenhangen met de beoefening van sport, noch worden verleend aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.

---

22 HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), r.o. 8, 13 en 34.

23 Tweede Verslag van de Commissie, COM(88)799 def. van 20 december 1988, p. 32. Het betreft zaak C-273/86 Atletiek Vereniging 'N.E-A. - Volharding', zie Bulletin EG 12-1986, punt 2.4.28.

24 HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04 (*Turn- und Sportunion Waldburg)*, ECLI:EU:C:2006:22, r.o. 10, 13, 19, 20, 21 en 37.

Figuur 2.1

Turn- und Sportunion Waldburg arrest



Een sportvereniging zonder winstoogmerk bezat een pand dat gedeeltelijk was bestemd voor sportactiviteiten, terwijl het andere gedeelte werd verhuurd om gebruikt te worden als cafetaria.

- De sportvereniging had in de aangifte de vrijstelling voor sportbeoefening alleen laten gelden voor de sportactiviteiten.
- De Oostenrijkse regering stelde echter dat onder de Oostenrijkse wet waar een ruimere vrijstelling voor sportbeoefening gold,[25] ook de verhuuractiviteiten onder de vrijstelling voor sportbeoefening zouden vallen.
- De verwijzende rechter volgde dit standpunt niet.

Vanwege deze verschillende inzichten, was de Oostenrijkse regering van mening dat aan het HvJ gevraagd moest worden of de vrijstelling uit de Btw-richtlijn op een correcte wijze was geïmplementeerd in de Oostenrijkse wet. De verwijzende rechter heeft deze vraag echter niet gesteld.

Oordeel van het HvJ:
Het HvJ wees erop dat hij in het kader van de bevoegdheidsverdeling niet oordeelt over de relevantie van gestelde prejudiciële vragen en de juistheid van de in de verwijzingsbeslissing omschreven feitelijke en juridische context. Om die reden is het HvJ niet nader ingegaan op de vraag of ter zake van de verhuurdiensten sprake is van een nauwe samenhang met de beoefening van sport.

Het HvJ heeft wel uitgesproken dat het *verlenen van toegang tot een golfterrein* kwalificeert als een dienst die nauw samenhangt met de beoefening van sport. Deze uitspraak volgde op de argumentatie dat de toegang tot het golfterrein noodzakelijk is om de sport te beoefenen.[26] Met deze uitspraak heeft het HvJ een handvat gegeven dat gebruikt kan worden bij het toetsen aan het objectieve vereiste van de vrijstelling voor sportbeoefening.

[25] In de Oostenrijkse wet gold een vrijstelling voor handelingen van verenigingen zonder winstoogmerk waarvan het statutaire doel de uitoefening of de bevordering van lichamelijke opvoeding is. Er bestond ook een algemene vrijstelling voor verhuur van onroerend goed, met daaropvolgend de optie om onder voorwaarden te opteren voor belaste verhuur. De vrijstelling voor sportbeoefening had echter voorrang op de vrijstelling voor verhuur van onroerend goed.
Zie ook HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04 (*Turn- und Sportunion Waldburg)*, ECLI:EU:C:2006:22, r.o. 7 en 8.

[26] HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club)*, *BNB* 2014/63, r.o. 21.

Paragraaf 2.2.1.2 Invulling van het subjectieve vereiste m.b.t. de dienstverlener

In de Btw-richtlijn is bepaald dat de vrijstelling voor sportbeoefening alleen van toepassing is wanneer de betreffende dienst wordt verricht door instellingen zonder winstoogmerk. Voormalig staatssecretaris van Financiën Koning is, net als Van Hilten,[27] van mening dat binnen de omzetbelasting niet de hoedanigheid van de dienstverlener of de bedoeling die hij met de betreffende prestatie heeft, maar juist het karakter van de prestatie beslissend dient te zijn voor de vraag of een vrijstelling wel of niet van toepassing is.[28] De Nederlandse regering volgde deze denkwijze in het Kennemer Golfclub arrest (zie Figuur 2.2, p. 19). Zij was van mening dat voor de kwalificatie als 'instelling zonder winstoogmerk' alleen gekeken moest worden naar de specifieke diensten waarvoor de vrijstelling voor sportbeoefening zou gelden en niet naar alle activiteiten van de instelling. In dat geval zou namelijk, tegen de algemene opzet van het Btw-stelsel, de hoedanigheid van de verrichter van de dienst bepalend zijn. Het HvJ heeft als reactie hierop aangegeven dat uit geen enkele taalversie van de Btw-richtlijn blijkt dat de uitdrukking 'zonder winstoogmerk' betrekking zou kunnen hebben op de verrichte diensten in plaats van op de instellingen. Daarop volgde dat de vrijstelling voor sportbeoefening tot de vrijstellingen behoort die gericht zijn op het vrijstellen van activiteiten van instellingen van openbaar belang. Deze instellingen streven met hun activiteiten andere dan commerciële doelen na op bijvoorbeeld sociaal, cultureel, religieus of sportief gebied. Wanneer de vrijstelling ook van toepassing zou zijn wanneer een commerciële onderneming tevens diensten zonder winstoogmerk verricht, zoals het geval zou zijn bij het volgen van het standpunt van de Nederlandse regering, zou dat niet overeenkomen met de bewoordingen en het zojuist omschreven doel van de vrijstelling. Om te bepalen of een instelling kwalificeert als instelling van openbaar belang, dienen dus alle activiteiten die de instelling verricht in beschouwing te worden genomen, waaronder ook de activiteiten die niet onder de vrijstelling voor sportbeoefening vallen.[29]

Of een instelling haar prestaties verricht met of zonder winstoogmerk, is afhankelijk van haar statutaire doel en de concrete omstandigheden van het betrokken geval. Het is aan de nationale rechter om aan de hand van die gegevens te bepalen of een instelling aan de eisen voldoet. Ook een instelling die winst maakt kan zich kwalificeren als instelling zonder winstoogmerk, zelfs indien zij systematisch winst realiseert of beoogt te behalen. Daarbij geldt de voorwaarde dat de winst niet wordt uitgedeeld onder de leden, maar alleen wordt gebruikt om reserves op te bouwen voor onderhoud en toekomstige verbeteringen van de faciliteiten.[30]

---

27 HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, *BNB* 1998/372, m.nt. M.E. van Hilten.
28 *Kamerstukken II* 1986/87, 20030, 3 (MvT) en noot bij *BNB* 1998/372
29 HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golfclub*), *BNB* 2003/30, r.o. 17, 18, 19, 20 en 21.
30 HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golfclub*), *BNB* 2003/30, r.o. 27 en 28.

Figuur 2.2

Kennemer Golfclub arrest



- De ontvangen contributies voor niet-leden bedragen een derde van het totaal aan ontvangen contributie van leden.
- De Golfclub heeft al een aantal jaren een positief saldo behaald, dat is opgeslagen als reserve voor niet jaarlijks terugkerende uitgaven.

De inspecteur was van mening dat de contributies van niet-leden niet vrijgesteld konden zijn, aangezien daarmee systematisch naar exploitatieoverschotten wordt gestreefd.

Oordeel van het HvJ:
Bij het vaststellen of een instelling prestaties verricht zonder winstoogmerk, is het van belang dat:

- alle door de instelling verrichte handelingen in beschouwing worden genomen;
- de instelling de behaalde winst niet uitdeelt aan leden, maar aanwendt ten dienste van haar prestaties.

→ Het feit dat een instelling systematisch streeft naar overschotten heeft geen invloed.

In de tekst van de vrijstelling voor sportbeoefening komt alleen de term ‘instelling’ voor. Het HvJ heeft in het arrest Bulthuis-Griffioen uitgesproken dat, als gevolg van een strikte uitleg van de vrijstelling, uit het begrip ‘instelling’ volgt dat alleen rechtspersonen een beroep op de vrijstelling kunnen doen.[31] In het Gregg & Gregg arrest oordeelt het HvJ daarentegen dat het gebruik van de term ‘instelling’ juist niet kan betekenen dat alleen rechtspersonen aan de voorwaarden voldoen, maar dat die mogelijkheid ook bestaat voor één of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich namelijk tegen een verschillende behandeling voor de heffing van btw van ondernemers die soortgelijke prestaties verrichten.[32] Dit standpunt heef het HvJ in het arrest Hoffmann bevestigd.[33]

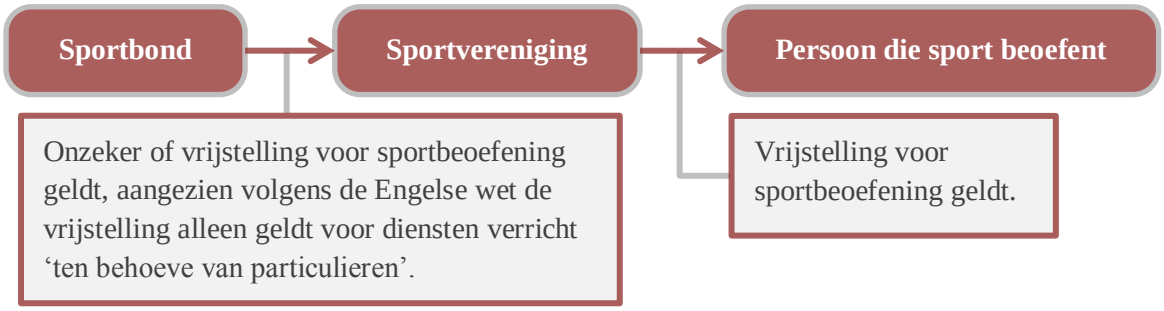
[31] HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (*Bulthuis-Griffioen*), *FED* 1995/703, r.o. 19 en 20.
[32] HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg & Gregg*), *BNB* 1999/395, r.o. 18 en 20.
[33] HvJ EG 3 april 2003, nr. C-144/00 (*Hoffmann*), *BNB* 2003/196, r.o. 24 en 25.

Paragraaf 2.2.1.3 Invulling van het subjectieve vereiste m.b.t. de afnemer van de dienst

Wanneer een dienst verricht wordt voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen, kan de vrijstelling voor sportbeoefening van toepassing zijn. De Europese Commissie was in het arrest Canterbury Hockey Club (zie Figuur 2.3) van mening dat dit criterium niet letterlijk moet worden uitgelegd, omdat afhankelijk van de betrokken dienst niet alleen de formele of juridische ontvanger van de dienst van belang is. Voor het garanderen van een juiste toepassing dient ook de concrete ontvanger van de dienst of de daadwerkelijke begunstigde ervan in aanmerking te worden genomen. Het HvJ overwoog dat de term 'personen' op zichzelf ruim genoeg is om niet alleen natuurlijke personen te omvatten, maar ook verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid of rechtspersonen. Deze ruime interpretatie komt overeen met het doel dat met de vrijstelling wordt nagestreefd, namelijk het stimuleren van de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding als activiteiten van algemeen belang. Om dat te bereiken, dienen alle kwalificerende diensten die daadwerkelijk ten goede komen aan particulieren die aan sport doen onder de vrijstelling te vallen. Met als gevolg dat ook diensten die worden verricht voor sportclubs voor de vrijstelling in aanmerking kunnen komen. Een sportclub is vaak uit noodzaak opgericht om via een organisatorische structuur bepaalde faciliteiten voor de sportbeoefening beschikbaar te stellen. Het zou niet in overeenstemming zijn met beginsel van fiscale neutraliteit, als soortgelijke diensten wel vrijgesteld zouden zijn wanneer ze worden verricht voor een particulier en niet bij het verrichten voor een sportclub. Derhalve heeft het HvJ geoordeeld dat ook diensten die worden verleend aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid onder de vrijstelling kunnen vallen.[34]

Figuur 2.3

Canterbury Hockey Club arrest



- Zowel de sportbond als de sportvereniging levert diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport. Beide partijen ontvangen contributies als vergoeding voor de geleverde dienst.

Oordeel van het HvJ:
Diensten die verricht worden voor rechtspersonen en voor verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid kunnen ook onder de vrijstelling van sportbeoefening vallen, indien wordt voldaan aan de overige vereisten en de daadwerkelijke ontvangers van de diensten personen zijn die aan sport doen.

[34] HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), *V-N* 2008/49.18, r.o. 25, 26, 28, 29, 30 en 35.

Het HvJ heeft in verschillende arresten uitspraken gedaan over de invulling van het criterium 'aan sport of lichamelijke opvoeding doen'. Zo bleek uit het Canterbury Hockey Club arrest dat de vrijstelling niet slechts ten goede komt aan bepaalde soorten sport, maar dat het gaat om de beoefening van sport in het algemeen.[35] In het Mesto Zamberk arrest (zie Figuur 2.4, p. 22) voegde het HvJ daaraan toe dat tevens het niveau waarop de sport wordt beoefend niet van belang is voor het toepassen van de vrijstelling, voor zover niet louter ter ontspanning en vermaak aan de activiteit wordt deelgenomen. Om vast te stellen welk element overheersend is, dient het standpunt van de gemiddelde consument ingenomen te worden. Daarbij wordt geen rekening gehouden met de bedoeling van iedere individuele bezoeker, maar is vooral de objectieve aard van de betrokken handeling van belang. Andere factoren die buiten beschouwing kunnen worden gelaten bij het toetsen aan het criterium 'aan sport of lichamelijke opvoeding doen' zijn de regelmaat waarmee de sportactiviteiten uitgevoerd worden, het organisatorische geheel van de activiteiten of het wel of niet deelnemen aan sportcompetities.[36] Het bepalen van het overheersende element is alleen van belang bij enkele samengestelde handelingen, zoals het verlenen van toegang tot een aquapark. Het HvJ heeft in het Commissie Nederland arrest (zie Figuur 2.5, p. 22) uitgesproken dat geen sprake is van een enkele samengestelde handeling bij de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die zowel voor de beoefening van sport als ter recreatie kunnen worden gebruikt. Bij het verrichten van een dergelijke dienst dient een onderscheid te worden gemaakt tussen handelingen met een sportief karakter en handelingen met een recreatief karakter. De vrijstelling voor sportbeoefening is slechts van toepassing op de handelingen met een sportief karakter.[37]

[35] HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 *(Canterbury Hockey Club)*, *V-N* 2008/49.18, r.o. 27.
[36] HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Mesto Zamberk*), *V-N* 2013/15.17, r.o. 22, 33 en 36.
[37] HvJ EU 25 februari 2016, nr. C-22/15 (*Commissie Nederland*), ECLI:EU:C:2016:118, r.o. 26 en 27.

Figuur 2.4

Mesto Zamberk arrest



De verwijzende rechter heeft aan het HvJ gevraagd of sportactiviteiten die niet in georganiseerd verband en evenmin op regelmatige basis worden beoefend vrijgesteld zijn, evenals recreatieve activiteiten die op dezelfde manier kunnen worden uitgeoefend.

Oordeel van het HvJ:
Beide vragen die de verwijzende rechter heeft gesteld, zijn door het HvJ bevestigend beantwoord. Daarnaast kan een dienst ook nauw samenhangen met de beoefening van sport als zowel sportactiviteiten als andere soorten van recreatie en ontspanning beoefend kunnen worden.

Figuur 2.5

Commissie Nederland arrest (verhuur berg- en ligplaatsen vaartuigen)



De Europese Commissie stelt dat:

- de vrijstelling voor sportbeoefening niet van toepassing is op de verhuur van berg- en ligplaatsen voor vaartuigen met een louter recreatief karakter; en
- de voorwaarde dat de watersportvereniging geen personen in dienstbetrekking heeft, reikt verder dan de in artikel 133 van de Btw-richtlijn genoemde voorwaarde dat de vrijgestelde diensten niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van btw-plichtige commerciële ondernemingen.

Oordeel van het HvJ:
- De sportvrijstelling is niet van toepassing wanneer de berg- en ligplaatsen worden verhuurd voor het gebruik van vaartuigen louter ter recreatie.
- De beperking van de sportvrijstelling is onverenigbaar met de in artikel 133 van de Btw-richtlijn genoemde voorwaarde ter voorkoming van concurrentieverstoring.

Paragraaf 2.2.2 Mogelijkheid tot begrenzing van de reikwijdte door de lidstaten

In artikel 133 van de Btw-richtlijn wordt aan de lidstaten de mogelijkheid gegeven om een aantal van de in artikel 132 van de Btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen, waaronder de vrijstelling voor sportbeoefening, afhankelijk te stellen van bepaalde voorwaarden. Deze mogelijkheid bestaat niet voor verleende vrijstellingen aan publiekrechtelijke instellingen.

De eerste voorwaarde die gesteld kan worden is dat een instelling niet het systematisch maken van winst mag beogen. Indien door een instelling toch winst wordt behaald, dan mag deze niet worden uitgekeerd, maar moet deze worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de diensten waarvoor de vrijstelling geldt. Deze voorwaarde valt samen met het criterium 'instellingen zonder winstoogmerk' zoals in artikel 132, eerste lid, onderdeel m van de Btw-richtlijn is opgenomen.[38] Het opnemen van deze voorwaarde is om die reden niet optioneel voor de lidstaten.[39]

Ten tweede kan de voorwaarde worden gesteld dat het beheer en het bestuur van de instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschiedt. De personen die zich hiermee bezig houden, mogen tevens geen rechtstreeks of zijdelings financieel belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instelling. Het doel van deze voorwaarde is om de vrijstelling alleen toe te laten komen aan instellingen die geen commercieel doel hebben. De voorwaarde heeft betrekking op de leden die volgens de statuten belast zijn met het bestuur op het hoogste niveau, maar ook op andere personen die bestuurlijke taken uitvoeren, zoals het nemen van beslissingen over het beleid van de instelling of het uitoefenen van toezichthoudende taken. Voor overige taken is het wel toegestaan om betaald personeel in dienst te nemen.[40]

Ten derde kan de toepassing van de vrijstelling worden beperkt via door de instelling toe te passen maximumprijzen. Dit maximum is gelijk aan de prijzen die zijn goedgekeurd door de overheid of aan de prijzen die voor soortgelijke, aan de BTW onderworpen, handelingen in rekening worden gebracht door commerciële ondernemingen.

Ten slotte mag de lidstaat de beperking opleggen om de vrijstelling niet te laten gelden wanneer dat tot verstoring van de mededinging zou leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen. Zoals uit het Commissie Nederland arrest (zie Figuur 2.5, p. 22) blijkt, zijn lidstaten niet bevoegd om algemene maatregelen te treffen die de werkingssfeer van een vrijstelling van algemeen belang inperken. Indien dat wel het geval zou zijn, zouden lidstaten elke willekeurige voorwaarde op kunnen leggen om verstoring van de mededinging te vermijden.[41] In tegenstelling tot

[38] HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golfclub*) , *BNB* 2003/30, r.o. 33.
[39] Zie ook HvJ EG 18 januari 2001, nr. C-150/99 (*Stockholm Lindöpark*), *V-N* 2001/11.21, r.o. 19, waarin is uitgesproken dat een nationale wettelijke bepaling bij het ontbreken van deze voorwaarde in strijd is met de desbetreffende bepaling uit de Btw-richtlijn.
[40] HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-267/00 (*Zoological Society of London*), *V-N* 2002/25.19, r.o. 18, 19 en 23.
[41] HvJ EU 25 februari 2016, nr. C-22/15 (*Commissie Nederland*), ECLI:EU:C:2016:118, r.o. 34 en 38.

de andere voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 133 van de Btw-richtlijn kan deze voorwaarde wel gelden voor publiekrechtelijke instellingen. Dat kan echter alleen wanneer in een lidstaat de diensten die onder de vrijstelling voor sportbeoefening vallen op 1 januari 1989 nog wel aan btw onderworpen waren.

Het is voor lidstaten niet mogelijk om de toepassing van vrijstellingen op een andere wijze te beperken.[42] Met betrekking tot de vrijstelling voor sportbeoefening heeft het HvJ in het Canterbury Hockey Club arrest geoordeeld dat het niet is toegestaan om een bepaalde groep ontvangers van de betrokken diensten van de vrijstelling uit te sluiten.[43] Om die reden vormde de in de Engelse wet opgenomen vrijstelling die alleen gold voor 'de verrichting ten behoeve van particulieren' een niet toegestane beperking van de term 'personen' uit de bepaling uit de Btw-richtlijn. In het Bridport and West Dorset Golf Club arrest (zie Figuur 2.6, p. 24) dat hierop volgde, sprak het HvJ om dezelfde reden uit dat het niet toegestaan is om de vrijstelling alleen te laten gelden voor diensten verricht voor leden en niet voor diensten verricht voor niet-leden.[44]

Ook het opnemen van een voorwaarde die de toepassing van de vrijstelling afhankelijk stelt van de hoogte van de lidmaatschapsgelden of periodieke contributies, zoals in de Spaanse wet het geval was, is niet toegestaan.[45]

Figuur 2.6

Bridport and West Dorset Golf Club arrest

Golfclub waar zowel leden als niet-leden kunnen golfen

Leden betalen contributie

- Vrijstelling voor sportbeoefening van toepassing.

Niet-leden betalen toegangsgeld

- In Engelse wet zijn diensten aan niet-leden uitgezonderd van de vrijstelling voor sportbeoefening.
- → De golfclub heeft jarenlang de btw over de ontvangen toegangsgelden voldaan, maar heeft naar aanleiding van het arrest Canterbury Hockey Club om teruggave van de te veel betaalde btw verzocht.

Oordeel van het HvJ:
Diensten aan niet-leden mogen niet van de vrijstelling worden uitgesloten.

42 HvJ EG 3 april 2003, nr. C-144/00 (*Hoffmann*), *BNB* 2003/196, r.o. 39.
43 HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), *V-N* 2008/49.18, r.o. 39 en 40.
44 HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club)*, *BNB* 2014/63, r.o. 21.
45 HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-124/96 (*Commissie Spanje*), ECLI:EU:C:1998:204, r.o. 22.

Paragraaf 2.3 Verlaagde tarief voor het recht op gebruik van sportaccommodaties

Op grond van artikel 98 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten naast het normale btw-tarief een of meerdere verlaagde tarieven toepassen. Deze mogelijkheid bestaat alleen voor de in bijlage III van de Btw-richtlijn opgenomen categorieën van diensten en goederenleveringen, waartoe ook 'het recht gebruik te maken van sportaccommodaties' behoort.[46] Het woord 'accommodatie' in deze omschrijving impliceert dat de bepaling alleen is gericht op het gebruik van onroerende goederen. In de Engelse variant van de Btw-richtlijn is echter het woord 'facilities' opgenomen, waardoor vanuit taalkundig oogpunt verdedigbaar is dat zowel roerende als onroerende goederen worden bedoeld. In dat laatste geval zou het verlaagde tarief ook van toepassing kunnen zijn bij het verlenen van het recht op gebruik van bijvoorbeeld trampolines of zeilboten. Het HvJ is tot op heden niet gevraagd om een uitspraak te doen over de reikwijdte van deze bepaling.[47]

Paragraaf 2.3.1 Samenloop met de vrijstelling voor sportbeoefening

Een dienst die bestaat uit het verlenen van het recht om gebruik te maken van een sportaccommodatie zou ook in aanmerking kunnen komen voor de vrijstelling voor sportbeoefening. Een dergelijke dienst kan namelijk noodzakelijk zijn voor het beoefenen van een sport, waardoor aan het objectieve vereiste voor het toepassen van de vrijstelling, oftewel de nauwe samenhang met de beoefening van sport, wordt voldaan. Indien ook aan de subjectieve vereisten wordt voldaan, waaronder het ontbreken van een winstoogmerk, is de vrijstelling voor sportbeoefening van toepassing. Swinkels schreef over een dergelijke situatie het volgende:

'Non-profit-making organizations have – to some extent – a choice to apply the reduced rate or the exemption to the granting of the right to use sporting facilities.'

Hieruit maak ik op dat niet-winstbeogende instellingen volgens Swinkels tot op zekere hoogte een keuze hebben tussen het toepassen van de vrijstelling en het verlaagde tarief.[48] Hij geeft daarbij niet aan waarom hij van mening is dat deze keuzemogelijkheid bestaat.

Ik ben niet van mening dat deze keuzevrijheid bestaat. Zoals in Paragraaf 2.2 reeds is genoemd, geldt als algemeen beginsel van de btw dat over iedere onder bezwarende titel verrichte handeling btw wordt geheven. Op grond van artikel 96 en artikel 98 van de Btw-richtlijn past een lidstaat een algemeen tarief toe en bestaat de mogelijkheid om een of twee verlaagde tarieven toe te passen. Het verlaagde tarief is slechts van toepassing op de in Bijlage III van de Btw-richtlijn genoemde categorieën. Wanneer een dienst niet onder het verlaagde tarief kan vallen, geldt het algemene tarief. Als uitzondering op het algemeen beginsel van de btw geldt voor bepaalde activiteiten van algemeen

[46] Art. 98 lid 2 Btw-richtlijn jo. onderdeel 14 bijlage III Btw-richtlijn.
[47] Zie ook J.J.P. Swinkels, 'Sports under EU VAT', 21 Intl. VAT Monitor 4 (2010), Journals IBFD, p. 280.
[48] J.J.P. Swinkels, 'Sports under EU VAT', 21 Intl. VAT Monitor 4 (2010), Journals IBFD, p. 281.

belang een vrijstelling. Voor het toepassen van de vrijstelling bestaat geen keuzemogelijk. Dat is verklaarbaar vanuit het doel van de vrijstellingen, namelijk het stimuleren van activiteiten van algemeen belang. Ondanks dat de lidstaten kunnen kiezen of ze wel of niet een verlaagde tarief hanteren, lijkt het vanzelfsprekend dat de werking van het verlaagde tarief gelijk is aan die van het algemene tarief.

Het bestaan van de keuzemogelijkheid lijkt tevens uitgesloten door het volgende citaat uit het Witboek Sport van de Europese Commissie:

'De richtlijn laat de lidstaten toe bepaalde sport gerelateerde diensten vrij te stellen of, wanneer vrijstelling niet mogelijk is, lagere tarieven toe te passen.'

Hieruit blijkt duidelijk dat het verlaagde tarief alleen kan gelden wanneer het toepassen van een vrijstelling niet mogelijk is.[49]

Paragraaf 2.3.2 Samenloop met de vrijstelling voor verhuur

De terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie heeft het karakter van een verhuurdienst, waarvoor de in artikel 11, eerste lid, onderdeel b van de Wet OB 1968 opgenomen vrijstelling voor verhuur van onroerend goed zou kunnen gelden. Uit de uitspraak van het HvJ in het arrest Stockholm Lindöpark, zie Figuur 2.7 (p. 27), blijkt dat bij het passief ter beschikking stellen van een sportaccommodatie sprake kan zijn van verhuur. Dat is anders wanneer de dienstverlener ook een groot aantal, met de verhuur samenhangende, commerciële activiteiten verricht. In dat geval is de verhuurdienst niet de overwegende prestatie en is sprake van de exploitatie van een sportaccommodatie waarop het verlaagde tarief van toepassing kan zijn. In het genoemde arrest betrof het een golfclub die naast de terbeschikkingstelling van het golfterrein ook het toezicht, beheer en onderhoud van het terrein verzorgde.[50]

In het Luc Varenne arrest is aan het HvJ gevraagd of bij de terbeschikkingstelling van een voetbalstadion sprake was van de verhuur van een onroerend goed. Uit eerdere uitspraken van het HvJ is gebleken dat de huurder voor de overeengekomen periode het recht toekomt om het onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar en om ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten. In casu behield de eigenaar zichzelf een aantal rechten en voorrechten voor en verrichtte hij nog verschillende diensten. Tot deze diensten behoorde onder andere het in stand houden, schoonmaken, onderhouden en aanpassen van de sportinstallaties. Zoals uit het Stockholm Lindöpark arrest is gebleken, dienen alle prestaties zoveel mogelijk als één geheel te worden beschouwd. In casu verschilden de omstandigheden op drie vlakken met die in het Stockholm Lindöpark arrest, namelijk:

[49] Witboek Sport van de Commissie, COM(2007)391 def. van 11 juli 2007, p. 12.
[50] HvJ EG 18 januari 2001, nr. C-150/99 (*Stockholm Lindöpark*), *V-N* 2001/11.21, r.o. 26.

1) er was sprake van een 'collectief' gebruik door een sportclub in plaats van het verlenen van toegang aan individuen;
2) het gebruik van het voetbalstadion is voor langere duur, is herhaaldelijk en is exclusief gedurende de overeengekomen periode;
3) de taken die de verhuurder uitvoert, blijken meer noodzakelijk te zijn voor de exploitatie voor verhuurdoeleinden van sportinstallaties.

Ondanks deze verschillen, spreekt het HvJ uit dat uit een beoordeling van de omstandigheden blijkt dat de overwegende prestatie in beginsel niet bestaat uit de verhuur van het onroerende goed, maar uit een meer complexe dienst, namelijk het verstrekken van toegang tot de sportinstallaties. Aan deze conclusie draagt ook bij dat de duur van de terbeschikkingstelling vooral als incidenteel en tijdelijk moet worden beschouwd. Daarnaast geeft het HvJ aan dat de vergoeding voor 80% ziet op de aanvullende diensten. Het uiteindelijke oordeel dient nog te komen van de verwijzende rechter, na een beoordeling van de feiten.[51]

Figuur 2.7

Stockholm Lindöpark arrest



- Lindöpark stelt dat de Zweedse staat tot 1997 de bepalingen uit de Btw-richtlijn niet op een juiste manier ten uitvoer heeft gelegd.

Oordeel van het HvJ:
De Zweedse wet was tot 1997 in strijd met de betreffende bepalingen uit de Btw-richtlijn, doordat:

- de voorwaarde dat de vrijstelling voor sportbeoefening slechts geldt voor instellingen zonder winstoogmerk ontbreekt;

- de Btw-richtlijn voorziet in een algemene vrijstelling voor sportbeoefening, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verhuur van onroerend goed en andere diensten.

Het HvJ gaf vervolgens nog aanwijzingen die de verwijzende rechter kon gebruiken bij het vaststellen of sprake was van de verhuur van een onroerend goed of de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie.

[51] HvJ EU 22 januari 2015, nr. C-55/14, (*Luc Varenne*), *V-N* 2015/13.18, r.o. 20, 21, 25 t/m 29 en 38.

Paragraaf 2.4 Tussenconclusie

Vanuit het streven naar een interne markt binnen de Europese Unie zijn in de Btw-richtlijn bepalingen vastgelegd die de lidstaten in de nationale wetgeving dienen te implementeren. Als algemeen beginsel van de btw geldt dat over elke onder bezwarende titel en binnen het grondgebied van een lidstaat verrichte dienst btw wordt geheven. Een uitzondering hierop vormen de vrijstellingen, waaronder de vrijstelling voor sportbeoefening. Voor het toepassen van deze vrijstelling gelden drie vereisten:

1. Het objectieve vereiste: **'sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport'.** Uit de jurisprudentie van het HvJ zijn een aantal voorbeelden van diensten te halen die wel of niet voldoen aan dit vereiste. Daarnaast is gebleken dat aan dit vereiste wordt voldaan wanneer een dienst noodzakelijk is voor het beoefenen van de sport.
2. Het subjectieve vereiste met betrekking tot de dienstverlener: **'instelling zonder winstoogmerk'.** Om na te gaan of wordt voldaan aan dit vereiste dienen alle activiteiten die de instelling verricht in beschouwing te worden genomen, ook de activiteiten die niet onder de vrijstelling voor sportbeoefening vallen. De aanwezigheid van een winstoogmerk kan blijken uit het statutaire doel van de instelling en de concrete omstandigheden. Zo is geen sprake van een winstoogmerk wanneer wel winst wordt gemaakt, maar deze niet wordt uitgedeeld onder de leden. Aan dit vereiste kunnen zowel rechtspersonen als natuurlijke personen voldoen.
3. Het subjectieve vereiste met betrekking tot de afnemer van de dienst: **'voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen'.** Van belang voor dit vereiste is dat de concrete ontvanger of de daadwerkelijke begunstigde van de dienst in aanmerking wordt genomen. In het kader van de fiscale neutraliteit kunnen dat zowel natuurlijke personen als rechtspersonen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid zijn. Wat betreft de sportactiviteiten is vooral van belang dat uit de objectieve aard van deze activiteiten blijkt dat deze niet louter ter ontspanning en vermaak worden beoefend.

Lidstaten mogen de toepassing van de vrijstelling voor sportbeoefening alleen beperken door het opnemen van de volgende optionele voorwaarden:

- het beheer en bestuur van de instelling geschiedt in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding;
- de instelling past vastgestelde maximumprijzen toe;
- de verrichtte prestaties mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

De eerste twee voorwaarden kunnen niet gelden voor verleende vrijstellingen aan publieke instellingen. De derde voorwaarde kan alleen voor publieke instellingen gelden, indien de door de

publieke instelling verrichte diensten die onder de vrijstelling voor sportbeoefening vallen op 1 januari 1989 nog wel aan btw onderworpen waren in Nederland.

Voor diensten die bestaan uit het verlenen van een recht om gebruik te maken van een sportaccommodatie kan sprake zijn van het verlaagde tarief. Het HvJ is nog niet gevraagd om een uitspraak te doen over de reikwijdte van deze bepaling, vooralsnog is het daarom onzeker of met deze bepaling alleen onroerende goederen bedoeld worden.

De diensten waarvoor het verlaagde tarief voor het recht op gebruik van een sportaccommodatie geldt, kunnen ook voldoen aan de voorwaarden voor de vrijstelling voor sportbeoefening en de vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen. In het eerste geval is dat alleen mogelijk bij instellingen zonder winstoogmerk en zal de vrijstelling voor sportbeoefening van toepassing zijn. In het tweede geval zal aan de hand van de omstandigheden bepaald moeten worden of sprake is passieve verhuur of een meeromvattende dienst, waarin de verhuurdienst niet de overwegende prestatie is.

Hoofdstuk 3 Op welke wijze wordt sportbeoefening in Nederland belast?

In de nationale wetgeving zijn diverse bepalingen opgenomen die van invloed zijn op diensten die betrekking hebben op de beoefening van sport. In dit hoofdstuk wordt de inhoud en de totstandkoming van deze bepalingen beschreven.

Paragraaf 3.1 De sportvrijstelling

Op basis van artikel 11, eerste lid, onderdeel e van de Wet op de Omzetbelasting 1968 ('Wet OB 1968') zijn diensten die worden verleend door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, vrijgesteld van btw ('sportvrijstelling'). De vrijstelling geldt alleen wanneer deze diensten worden verleend aan leden van de organisatie. Een uitzondering geldt voor het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke, waarvoor het verlaagde tarief geldt,[52] en voor de onder bepaalde voorwaarden geleverde diensten door watersportorganisaties.[53] Voor toepassing van de sportvrijstelling geldt de voorwaarde dat de sportvereniging geen winst beoogt te behalen met het verlenen van de diensten aan hun leden, deze voorwaarde is opgenomen in artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968.

Paragraaf 3.1.1 Geschiedenis van de sportvrijstelling

De basis voor de vrijstelling is te vinden in het ontwerp van de Wet op de Omzetbelasting 1954 ('Wet OB 1954').[54] In die wet werd voor het eerst een vergelijkbare bepaling opgenomen.[55] De reden voor de invoering van de vrijstelling was dat men het niet wenselijk achtte om prestaties die in het sociaal-culturele vlak worden verricht in de heffing van omzetbelasting te betrekken. Deze prestaties worden niet zozeer verricht in de commerciële sfeer, maar hebben een sterkere maatschappelijke functie. Daardoor ontstonden ook moeilijkheden bij het beantwoorden van de vraag of degene die een dergelijke prestatie verricht, aangemerkt kon worden als ondernemer voor de omzetbelasting.[56]

In de aanloop naar de invoering van de Wet OB 1968 hebben leden van de Tweede Kamer voorgesteld om ook het verlenen van toegang tot wedstrijden en dergelijke manifestaties, indien hier geen winst mee wordt beoogd, in de bestaande vrijstelling op te nemen.[57] Naar aanleiding van dit voorstel werd opgemerkt dat het voor de btw in het algemeen geen verschil mag uitmaken wat de positie is van degene die de prestatie verricht. Met het argument dat het, in dit geval, om die reden

---

52 Art. 11 lid 1 onderdeel e sub 1 Wet OB 1968 jo. post b 14 onderdeel f tabel I behorende bij de Wet OB 1968.
53 Op de uitzonderingen op de sportvrijstelling die van toepassing zijn bij het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke en op diensten van watersportorganisaties wordt in dit onderzoek niet nader ingegaan.
54 *Kamerstukken II* 1953/54, 2602, 10.
55 Art. 24 nummer 4 Wet OB 1954.
56 *Kamerstukken II* 1953/54, 2602, 5 (MvA), p. 30.
57 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, 5 (VV).

geen verschil maakt of de ondernemer winst beoogt of niet, werd het voorstel afgeslagen.[58] Dit argument is opmerkelijk, aangezien dit onderscheid in de sportvrijstelling wel wordt gemaakt.

Met ingang van 1 januari 1979 is de voorwaarde dat geen winst wordt beoogd of gemaakt uit de sportvrijstelling gehaald en verplaatst naar een bepaling die voor meerdere vrijstellingen geldt. Deze bepaling is opgenomen in artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968. Uit deze bepaling blijkt dat ook het behalen van een exploitatieoverschot wordt gezien als het beogen van winst, behalve wanneer het behaalde overschot niet wordt uitgekeerd, maar wordt benut ten behoeve van de verleende diensten. Voor de invoering van deze bepaling in het tweede lid gold voor het toepassen van de sportvrijstelling het vereiste dat geen winst werd gemaakt, ongeacht of dit wel of niet werd beoogd.[59] Met het invoeren van de bepaling van artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968 is de wet op dit punt aangepast aan Richtlijn 77/388/EEG ('Zesde richtlijn').[60]

Naast de sportvrijstelling gold vanaf 1 januari 1973 een vrijstelling voor instellingen die zich bezighouden met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Deze vrijstelling gold als onderdeel van de vrijstelling voor diensten van sociale en culturele aard voor niet-winstbeogende ondernemers.[61] Aangezien deze vrijstelling per 1 januari 2002 is vervallen, wordt deze vrijstelling niet nader besproken in dit onderzoek.

Paragraaf 3.1.2 Reikwijdte van de vrijstelling

Voor de toepassing van de sportvrijstelling zijn drie vereisten te onderscheiden waaraan voldaan dient te worden. Ten eerste dient de dienst verricht te zijn door een organisatie die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stelt. Ten tweede volgt uit artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968 dat de organisatie met de verrichtte prestaties geen winst mag beogen. Ten slotte is vereist dat de betreffende prestaties worden verleend aan leden van de organisatie. In de volgende paragrafen zullen deze vereisten nader besproken worden.

Paragraaf 3.1.2.1 Verleend door organisaties die zich de beoefening van sport ten doel stellen[62]

Diensten die worden verleend door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen kunnen onder de vrijstelling vallen. In de Wet OB 1968 wordt niet omschreven wat exact wordt bedoeld met de omschrijving 'de beoefening van sport'. In het door de staatssecretaris van Financiën opgestelde Sportbesluit wordt wel aandacht besteed aan de invulling van

58 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, 6 (MvA).
59 Uit het oordeel van de Hoge Raad in zijn arrest van 7 oktober 1992, nr. 28 413, *BNB* 1992/390, blijkt dat ook voor 1979 niet altijd van een winstoogmerk kan worden gesproken bij het incidenteel behalen van een overschot. Er is namelijk geen sprake van een winstoogmerk indien het overschot wordt overtroffen door in voorgaande jaren geleden verliezen, of wanneer het overschot wordt aangewend ten behoeve van de betreffende instelling.
60 *Kamerstukken II* 1977/78, 14887, 3 (MvT).
61 Art. 11 lid 1 onderdeel f Wet OB 1968 jo. art. 7 en post b 21 Bijlage B Uitvoeringsbesluit Wet OB 1968.
62 Deze paragraaf is voornamelijk gebaseerd op informatie uit paragraaf 2.6 van het Sportbesluit.

de term ‘actieve sportbeoefening door de mens’. Actieve sportbeoefening wordt naar maatschappelijke opvatting omschreven als:

‘Een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen.’

Om te bepalen of sprake is van actieve sportbeoefening, is het vooral belangrijk om het onderscheid met andere vormen van recreatie te maken. Daarvoor kan onder andere de omstandigheid dat een organisatie is aangesloten bij NOC*NSF van belang zijn. Daarnaast kan het feit of er wedstrijden worden georganiseerd beslissend zijn.

Uit een uitspraak van Hof ’s-Gravenhage blijkt dat het organiseren van danslessen en dansavonden, waar vrij gedanst kan worden, niet kwalificeert als een activiteit waarmee gelegenheid tot sportbeoefening wordt gegeven, of als een daarmee nauw samenhangende dienst.[63] In de beschouwing voorafgaand aan deze uitspraak benadrukte Hof ‘s-Gravenhage dat de vrijstelling strikt uitgelegd dient te worden. Uit het Sportbesluit blijkt dat wel aan de voorwaarden voor de vrijstelling wordt voldaan wanneer het dansen in wedstrijdverband wordt beoefend. Het wel of niet aanwezig zijn van een competitief element is echter niet altijd de doorslaggevende factor, zo oordeelde Hof ’s-Gravenhage in een andere procedure.[64] Deze procedure betrof het geschil of een bepaalde vorm van yoga, hathayoga, onder de sportvrijstelling viel. Deze vorm van yoga is gericht op het verbeteren van de conditie, kracht of vaardigheid, in tegenstelling tot de meeste vormen van yoga die gericht zijn op meditatie en ontspanning. Vanwege het feit dat hathayoga hoofdzakelijk fysiek van aard is, oordeelde Hof ’s-Gravenhage dat de sportvrijstelling van toepassing is voor deze vorm van yoga. Activiteiten waarbij het recreatieve karakter overheerst, zoals paintball en lasergamen, vallen niet onder de sportvrijstelling.

De in het Sportbesluit opgenomen toevoeging ‘door de mens’ sluit sporten uit waarin een dier de sportieve prestatie levert en de mens slechts een begeleidende rol heeft, bijvoorbeeld de duivensport. Sporten waarin de mens samen met een dier actief de sport beoefent, zoals de paardensport, vallen wel onder de bepaling.

Volgens Van Hilten is in het verleden bij het begrip ‘organisatie’ nooit een groot belang gehecht aan de rechtsvorm van de ondernemer. Meestal was het winstcriterium het onderwerp waarop het geschil gericht was. Van Hilten noemt daarbij als voorbeeld een procedure waarin een muziekleraar de vrijstelling niet kon toepassen vanwege de aanwezigheid van een winstoogmerk. Ook in de procedure inzake Bulthuis-Griffioen, waarin het HvJ uitsprak dat een natuurlijk persoon niet valt onder het begrip ‘instelling’, was de door Hof Amsterdam gestelde prejudiciële vraag gericht op het bestaan van

63 HvJ ’s-Gravenhage 20 maart 1998, nr. 97/2262, *V-N* 1998/36.21.
64 HvJ ’s-Gravenhage 26 maart 2009, nr. ECLI:NL:GHSGR:2009:5604.

een winstoogmerk.[65] Sindsdien worden de uitspraken van het HvJ, zoals beschreven in Paragraaf 2.2.1.2, in nationale procedures gevolgd. Na de uitspraak van het HvJ in het Gregg & Gregg arrest kunnen daardoor ook natuurlijke personen onder het begrip 'instelling' kunnen vallen.

Paragraaf 3.1.2.2 Geen winstoogmerk als vereiste

De voorwaarde dat met de in de sportvrijstelling bedoelde prestaties geen winst mag worden beoogd, is opgenomen in artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968. Zoals eerder vermeld, wordt hiermee ook het behalen van een exploitatieoverschot bedoeld, tenzij geen winstuitdeling plaatsvindt en deze winst wordt aangewend ten behoeve van de prestaties waarvoor de sportvrijstelling geldt.

Een muziekleraar die als zelfstandige met winstoogmerk zijn beroep uitoefende, stelde dat het van de onderwijsvrijstelling uitsluiten van instellingen met winstoogmerk leidt tot concurrentievervalsing. Hij was van mening dat dit onderscheid in strijd was met doel en strekking van de Wet OB 1968. Hof 's-Hertogenbosch sprak in deze zaak uit dat het neutraliteitsbeginsel inderdaad ter grondslag ligt aan de Wet OB 1968, ter voorkoming van concurrentievervalsing. Dit beginsel is echter niet in de Wet OB 1968 tot uitdrukking gebracht, in tegenstelling tot de geldende beperking van toepassing van de vrijstelling waarvoor wel een wettelijke grondslag bestaat. Belanghebbende stelde tevens dat het onderscheid tussen winstbeogende en niet-winstbeogende ondernemers discriminatie was, zoals bedoeld in artikel 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens ('EVRM') en artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten ('IVBPR'). Daartegenin bracht Hof 's-Hertogenbosch dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor het maken van dit onderscheid, aangezien niet-winstbeogende ondernemers in het algemeen primair het maatschappelijk belang dienen.[66]

Hof Amsterdam heeft een uitspraak gedaan over het winstoogmerk van een stichting met slechts één bestuurslid die vanzelfsprekend alle zeggenschap vertegenwoordigde. Datzelfde bestuurslid had ook als enige een vaste dienstbetrekking bij de stichting. Gezien deze feiten oordeelde Hof Amsterdam dat er sprake was van zodanige verwevenheid van de belangen van het bestuurslid met de financiële resultaten van de stichting, dat het winststreven van de bestuurder ook aan de stichting moest worden toegerekend.[67] Het ministerie van Financiën gaf in zijn mededeling van 18 februari 1988 aan dat de hoogte van het salaris dat aan belanghebbende wordt betaald in beginsel niet van belang is om vast te stellen of er sprake is van een winstoogmerk. De uitbetaling van een salaris dat uitgaat boven een normaal salaris voor de betreffende functie kan echter wel duiden op de aanwezigheid van verweven belangen. Hetzelfde geldt voor een salaris waarvan de hoogte afhankelijk is van het

[65] Noot Van Hilten onder HR 12 juni 1996, nr. 31 140, *BNB* 1996/284.
[66] HvJ 's-Hertogenbosch 21 juni 1999, nr. 97/0693, *V-N* 1999/53.17.
[67] HvJ Amsterdam 22 januari 1985, nr. 2451/83, *BNB* 1986/330.

exploitatieresultaat.[68] De Hoge Raad heeft later een vergelijkbare uitspraak gedaan. Het betrof een stichting die een bureau voor huwelijksbemiddeling exploiteert, terwijl dat voorheen door de oprichter en directeur van de stichting als eenmansbedrijf werd gedreven. De Hoge Raad oordeelde dat een ondernemer ook winst beoogt wanneer wordt gestreefd naar voordelen die ten gunste komen van personen die in een bijzondere betrekking staan tot de onderneming en die een passende beloning voor de verrichte prestaties te boven gaan.[69]

In de eerder genoemde mededeling van 18 februari 1988 gaat het ministerie van Financiën in op de beoordeling van het winstoogmerk bij stichtingen. Hij geeft aan dat in het verleden weleens is uitgesproken dat ondernemers die hun activiteiten in een stichting hebben ondergebracht slechts bij uitzondering winst beogen, maar dat dit niet meer zonder meer kan worden gesteld. Als gevolg van dit veranderde inzicht, kan de enkele omstandigheid dat een ondernemer zijn activiteiten vanuit een andere rechtsvorm inbrengt in een stichting geen invloed hebben op het winstoogmerk van de ondernemer, wanneer daarbij geen materiële wijziging optreedt in de bedrijfsvoering en de positie van degene(n) aan wie de resultaten toekomen. Om te bepalen of er sprake is van een winstoogmerk kan de inhoud van de statuten in aanmerking worden genomen, net zoals de feitelijke zeggenschapsverhoudingen binnen de stichting en eventuele overheidsvoorschriften of subsidievoorwaarden met betrekking tot de activiteiten. Een daarmee samenhangende uitspraak deed de Hoge Raad een jaar eerder. Hij oordeelde dat de gekozen rechtsvorm en de inhoud van de statuten belangrijke elementen vormen waaruit het subjectieve winstoogmerk, oftewel de bedoeling van belanghebbende, kan worden afgeleid.

Laatstgenoemde uitspraak van de Hoge Raad betrof een instelling die een zwembad exploiteerde. De exploitatie kon alleen winstgevend zijn met behulp van de door de overheid verstrekte subsidies, waardoor Hof Arnhem had geoordeeld dat geen sprake was van een winstoogmerk. Uit de statuten van de instelling bleek echter dat de behaalde winst ter beschikking zou worden gesteld aan de algemene vergadering, op grond waarvan in het verleden reeds eenmalig dividend is uitgekeerd. Daarnaast had het beleid van de vennootschap een commercieel karakter. Aan de hand van deze feiten oordeelde de Hoge Raad dat er weldegelijk sprake was van een instelling met winstoogmerk, ondanks dat de exploitatie slechts winstgevend kon zijn door het ontvangen van subsidies. Er zou geen sprake zijn geweest van een winstoogmerk indien de ontvangen subsidies alleen bedoeld waren om exploitatietekorten aan te vullen, ten aanzien van door de overheid wenselijk geachte maatschappelijke activiteiten die op commerciële wijze niet plaats zouden kunnen vinden. Aangezien in dit geval de subsidie afhankelijk was van de intensiteit van het gebruik, namelijk het aantal openingsuren en aantal bezoekers van het zwembad, vormde de subsidie een vast inkomensbestanddeel voor de instelling en

[68] Mededeling ministerie van Financiën van 18 februari 1988, nr. VB88/39, *V-N* 1988/892, 34.
[69] HR 19 december 1990, nr. 26801.

was geen sprake van een subsidie die gericht was op het dekken van de exploitatietekorten.[70] Het tegenovergestelde was het geval in een procedure die de exploitatie van een stoombad betrof. In dat geval diende belanghebbende bij het behalen van een exploitatieoverschot dit overschot aan de gemeente uit te betalen, tot maximaal het ontvangen subsidiebedrag. Hieruit kan worden opgemaakt dat de subsidie uitsluitend bedoeld is om exploitatietekorten te dekken. De inspecteur oordeelde als gevolg van deze omstandigheid en tevens naar aanleiding van de feitelijk behaalde exploitatieresultaten en de statutaire doelstelling van belanghebbende, dat er sprake was van een instelling zonder winstoogmerk. Hof Amsterdam en de Hoge Raad volgden dit oordeel van de inspecteur.[71]

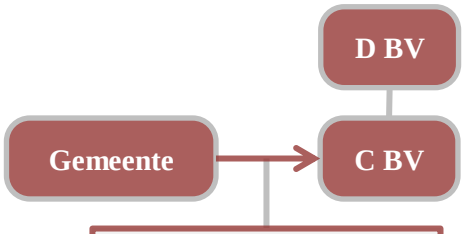
Uit jurisprudentie van verschillende gerechtshoven blijkt dat voor de kwalificatie als instelling zonder winstoogmerk ook van belang kan zijn of een willekeurige derde in dezelfde situatie de activiteiten voort zou zetten. In een procedure voor Hof Leeuwarden (zie Figuur 3.1, p. 37) werd met dit argument aangenomen dat de instelling handelde met winstoogmerk, aangezien de partijen, de ondernemer en de gemeente, handelden als willekeurige derden. De gemeente zal de activiteiten daarom alleen voort willen zetten wanneer de kans op een positief resultaat gelijk of groter is dan een kans op een negatief resultaat.[72] De staatssecretaris besloot niet in cassatie te gaan, aangezien op grond van de door Hof Leeuwarden vastgestelde feiten en omstandigheden niet kan worden gezegd dat er sprake is van een onjuiste rechtsopvatting. Hierbij verwijst de staatssecretaris in het bijzonder naar de wijze van subsidieverstrekking, waarvan op grond van de in de in de vorige alinea besproken jurisprudentie geconcludeerd kan worden dat belanghebbende inderdaad winst beoogt met de exploitatie van het zwembad.[73] Een andere procedure betrof een instelling die een ijscentrum exploiteerde, waarvan in de statuten het winststreven en de winstbestemming werden beschreven. Rechtbank Haarlem oordeelde aan de hand daarvan dat de instelling zich niet onderscheidt van een commerciële onderneming en dus niet kon worden aangemerkt als instelling zonder winstoogmerk. In de vervolgzitting voor Hof Amsterdam waren alle betrokken partijen van mening dat in het verleden geen exploitatieoverschotten waren behaald die konden worden aangemerkt als winst. In geschil was nog wel of de instelling aangemerkt kon worden als instelling zonder winstoogmerk. Hof Amsterdam oordeelde dat een winst beogende ondernemer de exploitatie van een ijscentrum onder de gegeven omstandigheden niet voort zou zetten. Als gevolg daarvan kon het in de statuten beschreven verlangen om winst te behalen niet op de realiteit berusten en kwalificeerde de instelling als een instelling zonder winstoogmerk.[74]

70 HR 1 juli 1987, nr. 23 823, *BNB* 1987/266.
71 Hoge Raad 17 januari 1999, nr. 33 988, *V-N* 2000/8.17.
72 Hof Leeuwarden 16 februari 2001, nr. 234/99, *V-N* 2001/20.31.
73 Hof Leeuwarden 16 februari 2001, nr. 234/99 Toelichting, *V-N* 2001/42.17.
74 Hof Amsterdam 4 februari 2008, nr. 06/00490, ECLI:NL:GHAMS:2008:BC5089.

Figuur 3.1

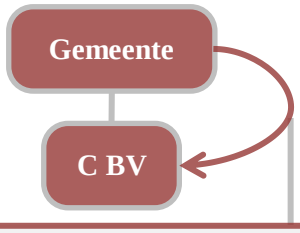
Hof Leeuwarden van 16 februari 2001

Situatie vanaf 1991:



- Belaste verhuur subtropisch zwembad.
- Gemeente dekt exploitatietekort.

Situatie vanaf 1997:



- Verhuur subtropisch zwembad.
- Gemeente verstrekt subsidie, waarvan de hoogte afhankelijk is van het begrote exploitatieresultaat, waardoor de kans op een positief resultaat groter wordt. Op de hoogte van het bedrag kan op een later moment niet teruggekomen worden.

- In 1995 wordt de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 5° van de Wet OB 1968 beperkt tot de verhuur aan personen die het onroerend goed gebruiken voor doeleinden waarvoor een (nagenoeg) volledig recht op aftrek bestaat.
- Aangezien de exploitatie van het zwembad door C BV als dienst van sociale en culturele aard vrijgesteld was, zou het niet langer mogelijk zijn om het zwembad belast te verhuren.
- Om onder de vrijstelling uit te komen, en dus toch belast te kunnen verhuren, dient sprake te zijn van een exploitatie waarmee winst wordt beoogd. Met de bedoeling dat tot stand te brengen, werd het subsidiestelsel vernieuwd.

Oordeel van Hof Leeuwarden:
In geschil was of daadwerkelijk winst wordt beoogd met de exploitatie van het zwembad. Hof Leeuwarden oordeelde dat C BV en de gemeente ter zake van de exploitatie handelen als willekeurige derden. Aangezien een willekeurige derde de exploitatie alleen zou voortzetten wanneer de kans op een positief resultaat gelijk of groter is dan een kans op een negatief resultaat, wordt aangenomen dat C BV handelt met winstoogmerk.

In diverse procedures is de vraag aan de orde gekomen wanneer sprake is van een winstoogmerk bij natuurlijke personen die activiteiten verrichten als ondernemer voor de omzetbelasting. Het antwoord op die vraag is van belang bij het toepassen van vrijstellingen, aangezien natuurlijke personen ook onder het begrip ‘instelling’ kunnen vallen. Desondanks wordt de jurisprudentie over dit onderwerp niet nader besproken, omdat dit onderzoek voornamelijk ingaat op het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie door een sportstichting, een sportvereniging of een publiekrechtelijk lichaam. In de praktijk zal het namelijk niet vaak voorkomen dat een sportaccommodatie door een particulier ter beschikking wordt gesteld.

Paragraaf 3.1.2.3 Verleend aan leden

De sportvrijstelling geldt alleen voor diensten die verleend worden aan leden van een organisatie. Daarvoor is vanzelfsprekend vereist dat er sprake is van een organisatie met leden. Hof 's-Gravenhage heeft in een uitspraak bepaald dat daaraan wordt voldaan wanneer een daadwerkelijke rechtsbetrekking tussen de organisatie en haar leden aanwezig is.[75] Deze rechtsbetrekking kan bijvoorbeeld zijn voorgeschreven in de statuten van een vereniging. Ook het feit dat de leden lidmaatschapsgeld betalen aan de organisatie kan een bewijs vormen voor de vereiste rechtsbetrekking. De uitspraak waarin dit aan de orde kwam, betrof een exploitante van een luchtvaartschool die de sportvrijstelling toe wilde passen. De 'leden' van de luchtvaartschool betaalden een eenmalige vergoeding per keer dat van de 'clubaccommodatie' gebruik werd gemaakt. Deze vergoedingen vormden volgens Hof 's-Gravenhage geen lidmaatschapsgeld, zoals eerder bedoeld voor het aantonen van een rechtsbetrekking tussen de organisatie en de leden.

Uit de Memorie van Antwoord bij het ontwerp van de Wet OB 1954 blijkt dat de sportvrijstelling ook geldt voor diensten die door sportbonden en -organisaties worden geleverd aan aangesloten verenigingen. Als voorbeeld van kosten die niet meer aan de heffing van btw onderworpen zullen zijn, worden inleggelden voor competities, kosten van behandeling van protesten en kosten voor scheidsrechters genoemd.[76]

Paragraaf 3.2 Verlaagde tarief voor gelegenheid geven tot sportbeoefening

Naast de in Paragraaf 3.1 omschreven sportvrijstelling is er nog een andere bepaling uit de Wet OB 1968 die van belang kan zijn bij het verlenen van diensten omtrent sportbeoefening. Het betreft het verlaagde tarief dat is toegekend aan 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden'.[77]

Paragraaf 3.2.1 Geschiedenis van de bepaling

In het oorspronkelijke ontwerp van de Wet OB 1968 bestond geen mogelijkheid voor het toepassen van het verlaagde tarief voor diensten die betrekking hadden op de beoefening van sport.[78] Op 21 mei 1968 werd een amendement ingediend waarin het voorstel werd gedaan om de diensten verricht door exploitanten van bad- en zweminrichtingen aan tabel I behorende bij de Wet OB 1968 toe te voegen.[79] Dit voorstel werd opgenomen in het nader gewijzigd voorstel van de Wet OB 1968 en is uiteindelijk ingevoerd bij de Wet OB 1968 van 28 juni 1968.[80]

---

75 Hof ´s-Gravenhage 9 december 1979, nr. 99/1977, *BNB* 1981/84.
76 *Kamerstukken II* 1953/54, 2602, 5 (MvA), p. 31.
77 Art. 9 lid 2 onderdeel a Wet OB 1968 jo. tabel I post b 3 behorende bij de Wet OB 1968.
78 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, 2, p. 9.
79 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, 35.
80 *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, 58, p. 21.

Begin 1999 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën aangekondigd te inventariseren welke knelpunten er zijn bij de belastingheffing van verenigingen en stichtingen. Daarbij heeft hij aangegeven bereid te zijn om regelingen te treffen waarmee maatschappelijk ongewenste effecten worden voorkomen. Na overleg tussen de ministeries van Financiën en van Volksgezondheid, Welzijn en Sport ('VWS') en onder andere het NOC*NSF werd op 16 mei 2000 een brief gepubliceerd waarin de belangrijkste onderwerpen omtrent de fiscale behandeling van sportorganisaties werden benoemd. Tot deze onderwerpen behoorde ook het verlenen van toegang tot commercieel geëxploiteerde sportaccommodaties. In zijn brief van 14 juni 2000 ging de staatssecretaris van Financiën nader in op de mogelijkheid om het recht gebruik te maken van sportaccommodaties over te brengen naar het verlaagde tarief. Een vergelijking van de destijds geldende fiscale behandeling van soortgelijke diensten en de gevolgen van invoering van het verlaagde tarief voor die diensten is weergegeven in Tabel 3.1 (p. 39).

Tabel 3.1

Dienst	Destijds geldende fiscale behandeling	Gevolgen van invoering van het verlaagde tarief
De verhuur van sportaccommodaties op (niet-)commerciële basis	Vrijgesteld op basis van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen.	Zou niet stroken met het doel van de in 1995 ingevoerde reparatiewetgeving.[81]
De exploitatie van sportaccommodaties op niet-commerciële basis	Vrijgesteld op basis van de vrijstelling voor prestaties van sociale of culturele aard.	Verzwaring van de administratieve lasten voor zowel de belastingdienst als de exploitanten.
De commerciële exploitatie van sportaccommodaties	Belast tegen het algemene tarief. Vanwege het commerciële karakter wordt niet voldaan aan de vereisten van de vrijstelling voor prestaties van sociale of culturele aard. Daarnaast is in veel gevallen geen sprake van de verhuur van een onroerend goed.[82]	Geen extra administratieve lasten. Wel zullen maatregelen moeten worden getroffen tegen het ontstaan van modellen om aan het vereiste winstoogmerk te voldoen.

81 In 1995 is de vrijstelling van art. 11 lid 1 onderdeel b onder 5˚ Wet OB 1968 beperkt tot de verhuur aan personen die het onroerende goed gebruiken voor doeleinden waarvoor een (nagenoeg) volledig recht op aftrek bestaat. De verhuur van sportaccommodaties was voor 1995 aan de btw onderworpen, maar valt sinds de wetswijziging onder de vrijstelling. De invoering van het verlaagde tarief voor deze diensten zou dit weer terugdraaien.

82 Op het onderscheid tussen het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en de verhuur van onroerende goederen wordt in Paragraaf 3.2.3 nader ingegaan.

Naar aanleiding van de brief van de staatssecretaris is dit onderwerp besproken in de vaste commissie voor Financiën. In dat overleg werd gepleit voor een soepelere behandeling van de commerciële exploitatie van sportaccommodaties ter bevordering van de actieve sportbeoefening. Tevens werd het grote onderscheid tussen de heffing tegen het algemene tarief bij commerciële exploitatie en de vrijstelling bij niet-commerciële exploitatie als argument genoemd, terwijl het verschil in de praktijk niet zo duidelijk aanwezig werd geacht.[83] Het voorstel voor het invoeren van een wettelijke bepaling die het verlaagde tarief voor de commerciële exploitatie van sportaccommodaties mogelijk maakt, werd in het belastingplan van 2002 opgenomen.[84] Bij de wetswijziging van 1 januari 2002 werd deze bepaling ingevoerd, waardoor het verlaagde tarief niet meer alleen kan gelden voor diensten verricht door exploitanten van bad- en zweminrichtingen, maar in het algemeen voor 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden'.[85] Tegelijkertijd heeft een wijziging van het Uitvoeringsbesluit Wet OB 1968 plaatsgevonden, waardoor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening op niet-commerciële wijze niet meer onder de vrijstelling voor diensten van sociale of culturele aard valt.[86] Uit de memorie van toelichting bij het voorstel voor de wetswijziging blijkt dat met deze wijziging het tegengaan van onwenselijke constructies wordt beoogd. Met bedoelde constructies wordt een niet-commerciële exploitatie omgezet in een commerciële exploitatie, die vervolgens na het verlopen van de herzieningstermijn weer gewijzigd wordt in een niet-commerciële exploitatie.[87] Op die manier kan een tijdelijk recht op aftrek van btw ontstaan voor bijvoorbeeld de kosten van een verbouwing. Als gevolg van de beide wetswijzigingen valt zowel de commerciële als de niet-commerciële exploitatie van een sportaccommodatie onder het verlaagde tarief, waardoor geen belastingvoordeel te behalen is door het omzetten van commerciële exploitatie in niet-commerciële exploitatie of andersom.

Paragraaf 3.2.2 Reikwijdte voor het toepassen van het verlaagde tarief[88]

In het in Paragraaf 1.1 aangehaalde Sportbesluit geeft de staatssecretaris van Financiën een toelichting over de toepassing van het verlaagde tarief bij het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Daarbij maakt hij duidelijk dat het gaat om 'het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie die dient voor de actieve sportbeoefening door de mens'. A-G De Wit geeft in zijn conclusie bij de procedure rondom een wandelevenement aan dat uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het waarschijnlijk is dat de wetgever een richtlijnconforme uitwerking

83 *Kamerstukken II* 2000/01, 27222, 2, p. 3.
84 *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, 1, p. 11.
85 Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten, *Stb.* 2001, 643.
86 Besluit van 18 december 2001 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, *Stb.* 2001,701. Voor instellingen die op 31 december 2001 de vrijstelling toepasten, kan deze nog blijven gelden.
87 *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, 3, p. 30 (MvT).
88 Deze paragraaf is voornamelijk gebaseerd op informatie uit het Sportbesluit.

nastreeft.[89] De Hoge Raad stelde in dezelfde procedure dat de omschrijving 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening' veronderstelt dat iemand slechts in de gelegenheid is om sport te beoefenen door de dienst die wordt verleend. Deze dienst bestaat waarschijnlijk uit het ter beschikking stellen van een gebouw dat, of een locatie die voor de sportbeoefening is ingericht.[90] Uit deze uitspraak blijkt dat voor toepassing van het verlaagde tarief voldaan moet worden aan twee cumulatieve vereisten:

- het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie
- het geven van gelegenheid tot sportbeoefening

Met het begrip 'sportaccommodatie' wordt een onroerend goed bedoeld die zo is ingericht dat de mogelijkheid wordt gegeven een bepaalde sport te beoefenen. Duidelijke voorbeelden van dergelijke accommodaties zijn een ijsbaan, een manege, een sporthal of een fitnesscentrum. Naar aanleiding van een aantal uitspraken van verschillende rechterlijke instanties is in het Sportbesluit opgenomen dat ook openbare ruimtes kunnen kwalificeren als sportaccommodatie. Uit de eerder aangehaalde uitspraak van de Hoge Raad inzake het wandelevenement volgde dat ook sprake is van een sportaccommodatie wanneer het parcours of de openbare ruimte is gereserveerd gedurende de beoefening van de sport, zodat de sporters min of meer het exclusieve gebruiksrecht hebben. Aan deze voorwaarde hoeft niet te worden voldaan in het geval sporters hun activiteiten starten en eindigen bij een accommodatie waar zij zich verzorgen. Daaruit volgt dat wanneer het eigenlijke sporten niet plaatsvindt in de accommodatie en er geen exclusief gebruiksrecht van de openbare ruimte bestaat, toch sprake kan zijn van een sportaccommodatie.[91] Uit een uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland blijkt dat een mobiele omkleedunit, die steeds wordt geplaatst in de buurt van de openbare ruimte waar de sportactiviteiten plaatsvinden, in een dergelijke situatie ook kan kwalificeren als een sportaccommodatie. Rechtbank Noord-Nederland kwam tot deze uitspraak aan de hand van de volgende omstandigheden in casu: de mobiele omkleedunit, de openbare (toilet)voorzieningen en de opgebouwde uitvalsbasis konden worden gebruikt ter verzorging voor en na het sporten, daarnaast werd met behulp van markeringen het gebruikte deel van de openbare ruimte afgezet om een exclusief gebruiksrecht te creëren.[92]

Zoals Verweij heeft opgemerkt in zijn commentaar bij deze uitspraak, lijkt de Rechtbank hier een ruime uitleg te hanteren. Uit deze uitspraak blijkt namelijk dat ook roerende goederen kunnen kwalificeren als sportaccommodatie. De Rechtbank geeft als argument daarvoor aan dat in de Btw-richtlijn niet wordt gesteld dat er sprake dient te zijn van een accommodatie die ingericht is voor de beoefening van sport of van een onroerende accommodatie. Deze uitspraak komt niet overeen met de

89 HR 10 augustus 2007, nr. 43.169 (concl A-G De Wit), *V-N* 2007/5.14 (*Wandelevenement*).
90 HR 10 augustus 2007, nr. 43.169 , *V-N* 2007/40.27 (*Wandelevenement*).
91 Zie ook HR 2 december 2011, nr. 11/00311, *V-N* 2011/66.23, (*Hardlooptrainingen openbare weg*).
92 Rechtbank Noord-Nederland 2 december 2014, nr. LEE 13/1260, ECLI:NL:RBNNE:2014:6782, *V-N* 2015/14.3.4, NTFR 2015/1165.

inhoud van het Sportbesluit, waarin staat dat niet kan worden gesproken van een sportaccommodatie wanneer het verplaatsbare sportattributen betreft, zoals trampolines, klimwanden en zeilboten, aangezien deze niet onroerend zijn. In zijn antwoord op Kamervragen heeft de staatssecretaris expliciet aangegeven dat het verlaagde tarief alleen geldt wanneer verplaatsbare attributen zich bevinden op het terrein van een sportaccommodatie.[93] De inspecteur is in hoger beroep gegaan, er volgt dus nog een uitspraak in deze procedure.

Voor toepassing van het verlaagde tarief is het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie niet voldoende. De terbeschikkingstelling zal gericht moeten zijn op het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, zodat sprake is van de exploitatie van een sportaccommodatie. De staatssecretaris heeft daarvoor in het Sportbesluit onderstaande vereisten opgenomen:

- Het gebruik van de accommodatie wordt door de exploitant beperkt tot het beoefenen van sport.
- De afnemer gebruikt de accommodatie om zelf te sporten of anderen onder zijn leiding te laten sporten. Het is niet vereist dat de sporter een exclusief recht heeft om de sportaccommodatie te gebruiken. De sportaccommodatie kan aan meerdere sporters tegelijkertijd beschikbaar worden gesteld. Dit vormt een belangrijk verschil met de verhuur van een sportaccommodatie.
- De exploitant verricht een aantal aanvullende diensten, waaronder het beheer, het onderhoud, de schoonmaak en het beveiligen van de accommodatie. Aan dit vereiste wordt voldaan indien de exploitant het merendeel van deze diensten zelf verricht of door een derde laat verrichten. Er wordt niet aan voldaan wanneer de sportvereniging die de accommodatie gebruikt deze diensten grotendeels verricht. Indien het gebruikelijk is dat sporters tijdens of direct na het sporten bepaalde werkzaamheden verrichten, bijvoorbeeld het slepen van tennisbanen, vormt dat geen belemmering voor dit vereiste. Hetzelfde geldt voor door de sportvereniging uitgevoerde kleine onderhoudsdiensten, zoals het trekken van lijnen en het maaien van gras.
- De exploitant stelt naast de accommodatie ook bepaalde attributen beschikbaar. Hiermee worden alleen de attributen bedoeld waarvan het niet gebruikelijk is dat een sporter die zelf meeneemt.

Voor het vereiste ‘het geven van gelegenheid tot sportbeoefening’ is het van belang om te weten wat wordt bedoeld met sportbeoefening. De staatssecretaris van Financiën heeft in het Sportbesluit aangegeven dat aan de hand van de maatschappelijke opvatting moet worden bepaald of sprake is van actieve sportbeoefening. Het begrip ‘actieve sportbeoefening’, is reeds omschreven in Paragraaf 3.1.2.1.

[93] *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, 6, p. 26 (NV).

Wanneer de ondernemer die het recht verleent om gebruik te maken van de sportaccommodatie tevens diensten in de vorm van het geven van training, instructie of begeleiding verricht, geldt ook voor die diensten het verlaagde tarief. Om die reden is de bepaling voor het verlaagde tarief in de Wet OB 1968 omschreven als 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening'.[94] In het Sportbesluit wordt benadrukt dat het verlaagde tarief niet van toepassing is in het geval een ondernemer wel training, instructie of begeleiding geeft, maar niet het recht om gebruik te maken van de sportaccommodatie verleent.

Paragraaf 3.2.3 Onderscheid met de sportvrijstelling

Zoals in Paragraaf 3.1.2 is omschreven, is de sportvrijstelling van toepassing wanneer aan de volgende vereisten is voldaan:

1) De dienst wordt verleend door een organisatie die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stelt.
2) De organisatie heeft geen winstoogmerk.
3) De diensten worden verleend aan leden van de organisatie.

Het eerste vereiste geldt ook voor het toepassen van het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid van sportbeoefening. Het verlaagde tarief is namelijk alleen van toepassing indien een sportaccommodatie ter beschikking wordt gesteld waarmee de gelegenheid wordt gegeven om sport te beoefenen. De ondernemer die deze dienst verricht zal daarmee vanzelfsprekend de beoefening van sport bevorderen. Het tweede en derde vereiste gelden niet voor het toepassen voor het verlaagde tarief. Hier komt het onderscheid tussen de sportvrijstelling en het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening naar voren. De sportvrijstelling is niet van toepassing indien een dienst wel aan het eerste vereiste voldoet, maar niet aan (één van) de overige vereisten. Voor dezelfde dienst kan daarentegen wel het verlaagde tarief gelden.

Paragraaf 3.2.4 Onderscheid met de verhuur van onroerende goederen

In artikel 11, eerste lid, onderdeel b Wet OB 1968 is de vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken opgenomen. Uit de wettekst blijkt dat daaronder mede wordt verstaan 'iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld'. Het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie wordt dus gezien dat als verhuur van een onroerend goed. Het onderscheid met het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie waarmee de gelegenheid wordt gegeven om sport te beoefenen, oftewel de exploitatie van een sportaccommodatie, is in sommige gevallen moeilijk te maken. Van verhuur van een sportaccommodatie is sprake wanneer een sporter voor een bepaalde tijdsduur het exclusieve recht

[94] *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, 3, p.29 (MvT).

heeft om gebruik te maken van (een deel van) de sportaccommodatie.[95] Rechtbank Breda oordeelde dat bij de terbeschikkingstelling van een buitenaccommodatie geen sprake was van verhuur van een onroerend goed, maar van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, aangezien de gebruiker niet over de sportaccommodatie kon beschikken als ware hij de eigenaar.[96]

In een procedure inzake de terbeschikkingstelling van voetbalvelden verwees rechtbank Zeeland-West-Brabant in haar uitspraak naar de vereisten uit het Sportbesluit. De rechtbank leidde uit de feiten en omstandigheden in casu af dat de eigenaar actief zorg droeg voor het kunnen gebruiken van de accommodaties voor sportdoeleinden. Tevens was de eigenaar in belangrijke mate betrokken bij het beheer van de accommodaties en had de eigenaar het recht om beperkingen op te leggen aan de gebruiker van de accommodatie. Naar aanleiding van deze constateringen oordeelde de rechtbank dat de terbeschikkingstelling geen passief karakter had, waardoor aan de reikwijdte van het begrip verhuur van een onroerende zaak te buiten werd gegaan.[97]

Paragraaf 3.3 Tussenconclusie

In 1954 is de sportvrijstelling in de wet opgenomen, omdat men het niet langer wenselijk achtte dat prestaties met een sociaal-cultureel karakter en met een sterke maatschappelijke functie in de heffing van omzetbelasting werden betrokken. Voor het toepassen van sportvrijstelling gelden de volgende vereisten:

1. De dienst wordt verleend door een organisatie die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stelt.
   Onder sportbeoefening kan worden verstaan: ‘een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen’. Daarbij is het vooral van belang om het onderscheid met andere vormen van recreatie te maken. Met betrekking tot het begrip ‘organisatie’ worden de uitspraken van het HvJ gevolgd, waardoor de vrijstelling ook kan gelden voor natuurlijke personen.
2. De organisatie heeft geen winstoogmerk met betrekking de betreffende prestaties.
   Van een organisatie met een winstoogmerk is slechts sprake wanneer, al dan niet beoogd, winst wordt behaald dat tevens wordt uitgekeerd. Gezien de wettelijke grondslag van deze beperking en het bestaan van een objectieve en redelijke rechtvaardiging van het onderscheid dat wordt gemaakt tussen instellingen met en instellingen zonder winstoogmerk, is geen sprake van concurrentievervalsing of discriminatie. Op basis van de volgende kenmerken kan geconcludeerd worden dat de organisatie handelt met winstoogmerk:

95 *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, 3, p.29 (MvT).
96 Rechtbank Breda, 16 december 2008, nr. AWB08/2236, *V-N* 2009/25.19.
97 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 januari 2015, nr. AWB 14/490, ECLI:NL:RBZWB:2015:2195.

- een bestuurder streeft naar winst terwijl zijn belangen verweven zijn met de organisatie;
- de organisatie behaalt mede door het ontvangen van een subsidie een positief resultaat, mits die subsidie niet is gericht op het dekken van een exploitatietekort;
- een willekeurige derde zou in dezelfde omstandigheden de activiteiten voortzetten.

Ook bij een stichting kan sprake zijn van een winstoogmerk. Het bestaan van een winstoogmerk kan onder andere worden afgeleid uit de inhoud van de statuten.

3. De diensten worden verleend aan leden van de organisatie.

   Aan dit vereiste wordt voldaan wanneer een daadwerkelijke rechtsbetrekking aanwezig is tussen de organisatie en haar leden. Het bestaan van deze rechtsbetrekking kan onder andere blijken uit de statuten van de organisatie en het feit dat leden lidmaatschapsgeld betalen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de sportvrijstelling ook geldt voor diensten die door sportbonden en -organisaties worden verleend aan aangesloten verenigingen.

Tot 2002 vielen diensten die niet aan het tweede en/of derde vereiste van de sportvrijstelling voldeden onder de vrijstelling voor prestaties van sociale of culturele aard of ze waren belast tegen het algemene tarief. Ter bevordering van de actieve sportbeoefening en om het verschil tussen de heffing bij commerciële exploitatie en vrijstelling bij niet-commerciële exploitatie van sportaccommodaties te verkleinen, is in 2002 het verlaagde tarief voor het ‘geven van gelegenheid tot sportbeoefening’ ingevoerd. Tegelijkertijd is het geven van gelegenheid tot sportbeoefening uit de vrijstelling voor diensten van sociale of culturele aard gehaald om onwenselijke constructies te voorkomen.

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat voor het toepassen van het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening een richtlijnconforme uitleg van de bepaling wordt nagestreefd. Daarbij gelden de volgende voorwaarden voor toepassing van het verlaagde tarief:

1. Er wordt een sportaccommodatie ter beschikking gesteld.

   Met het begrip ‘sportaccommodatie’ wordt een onroerend goed bedoeld die zo ingericht is dat de mogelijkheid wordt gegeven een bepaalde sport te beoefenen. Ook openbare ruimtes kunnen als sportaccommodatie kwalificeren. Deze ruimte of het parcours dient dan te zijn gereserveerd gedurende de sportbeoefening, zodat min of meer sprake is van een exclusief gebruiksrecht, tenzij de activiteiten starten en eindigen bij een accommodatie waar de sporters zich kunnen verzorgen. Uit een recente uitspraak blijkt dat ook roerende goederen kunnen kwalificeren als sportaccommodatie, maar de betreffende procedure wordt nog vervolgd.
2. Er wordt gelegenheid gegeven tot sportbeoefening.

   De terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie dient gericht te zijn op het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, zodat sprake is van exploitatie van de sportaccommodatie. Daarvoor is vereist dat de exploitant het gebruik van de sportaccommodatie beperkt tot het

beoefenen van sport. De exploitant dient daarnaast een aantal aanvullende diensten te verrichten en bepaalde attributen beschikbaar te stellen.
Het begrip ‘sportbeoefening’ heeft voor het verlaagde tarief dezelfde betekenis als voor de sportvrijstelling. Onder het geven van gelegenheid tot sportbeoefening valt ook het geven van training, instructie of begeleiding, maar alleen wanneer deze prestaties worden geleverd door de ondernemer die ook de sportaccommodatie ter beschikking stelt.

Wanneer aan beide voorwaarden voor het verlaagde tarief wordt voldaan, is vanzelfsprekend ook voldaan aan het eerste vereiste van de sportvrijstelling. Voor het toepassen van de sportvrijstelling gelden echter nog twee vereisten waaraan dient te worden voldaan.

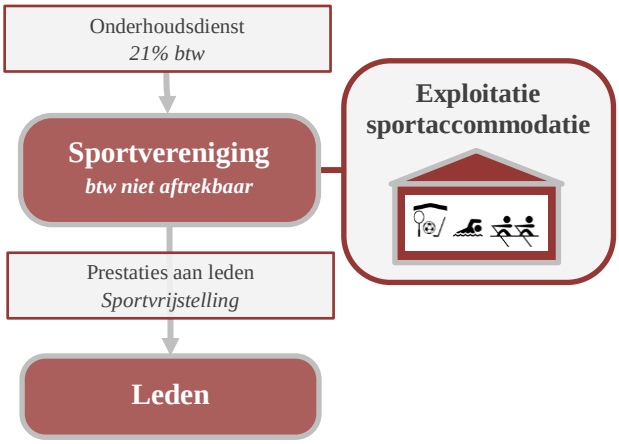
De exploitatie van een sportaccommodatie is niet aan te merken als de verhuur van een sportaccommodatie, aangezien de gebruiker niet over de sportaccommodatie kan beschikken als ware hij de eigenaar. Daarnaast heeft de exploitatie van een sportaccommodatie een meer dan passief karakter.

Hoofdstuk 4 Exploitatiemodellen in de praktijk

Zoals in de inleiding van dit onderzoek al is beschreven, komen er in de praktijk verschillende exploitatiemodellen voor waarin het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid van sportbeoefening wordt toegepast. In dit hoofdstuk zullen een aantal van deze exploitatiemodellen worden geanalyseerd, in het bijzonder de exploitatiemodellen waarin een sportstichting voorkomt. Tevens zal worden bekeken in welke situaties sprake is van misbruik van recht.

Paragraaf 4.1 De meest voorkomende exploitatiemodellen

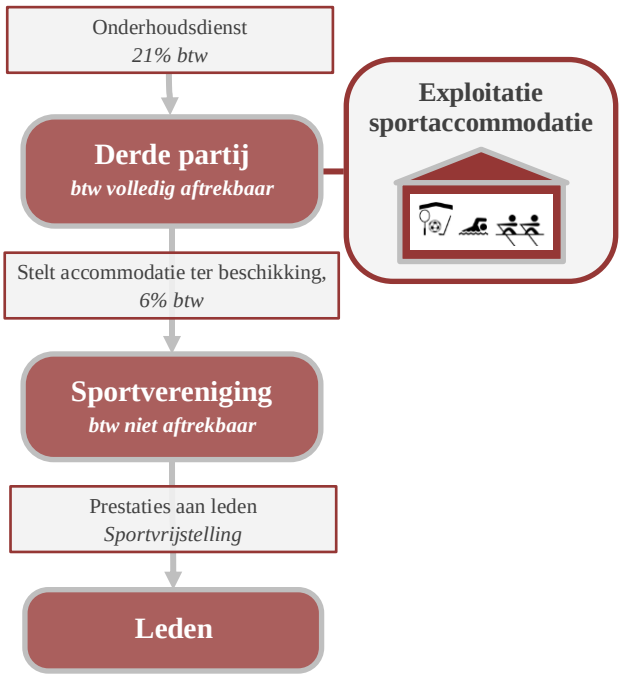
Figuur 4.1 Sportvereniging exploiteert sportaccommodatie



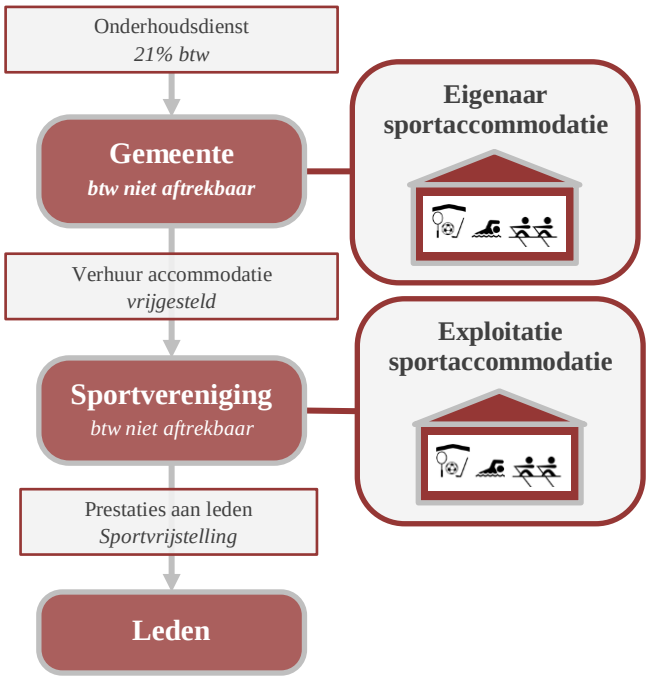
In Figuur 4.1 is het meest eenvoudige model weergegeven. Het betreft een sportvereniging die zelf zorg draagt voor de exploitatie van de sportaccommodatie. Aangezien de sportvereniging voornamelijk prestaties verricht die onder de sport-vrijstelling vallen, kan de sportvereniging de btw op gemaakte kosten voor de accommodatie niet terugvragen.

De sportaccommodatie kan ook eigendom zijn van een derde partij die de sportaccommodatie tevens exploiteert, zoals is weergegeven in Figuur 4.2. Deze derde partij stelt de accommodatie ter beschikking aan de sportvereniging. In de praktijk zijn twee mogelijke partijen te onderscheiden die in veel gevallen als de weergegeven derde partij fungeren. In de eerste plaats zijn dat gemeenten die een sportaccommodatie exploiteren en ter beschikking stellen aan een of meerdere sportvereniging(en). Daarnaast zijn er de zogenoemde sportstichtingen die dezelfde werkwijze hanteren. Het gevolg van het hanteren van dit model is dat een recht op aftrek van btw bestaat voor de kosten die ten behoeve van de accommodatie zijn gemaakt.

Figuur 4.2 Derde partij exploiteert sportaccommodatie



Figuur 4.3 Gemeente is eigenaar, sportvereniging exploiteert

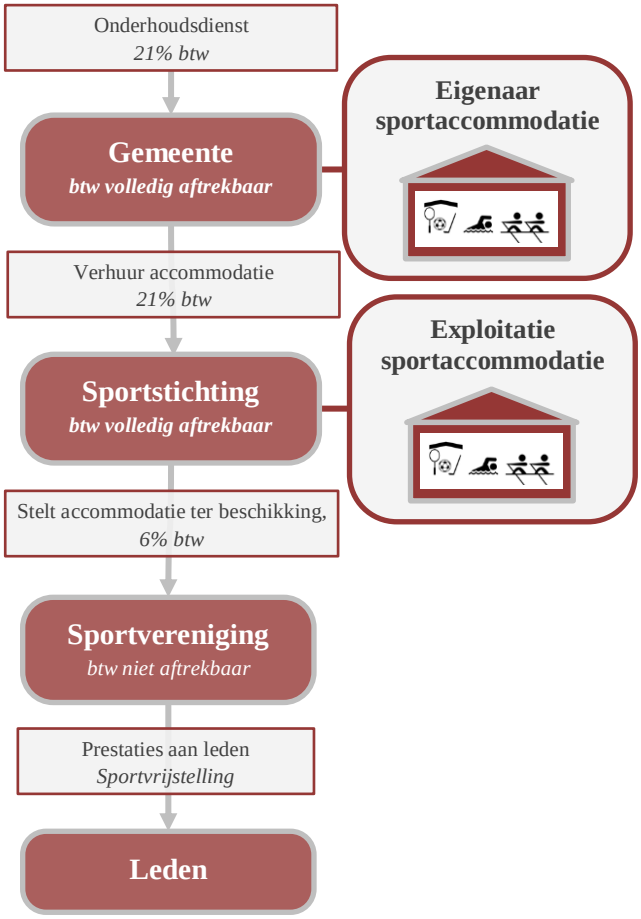


Tevens komt een model voor waarin de gemeente eigenaar is van de sportaccommodatie, maar de sportvereniging zelf de sportaccommodatie exploiteert, zie Figuur 4.3. De terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie kwalificeert in dat geval als de verhuur van een onroerend goed. De sportvereniging verricht vrijgestelde prestaties, waardoor de verhuur alleen vrijgesteld kan plaatsvinden. Als gevolg daarvan is de btw op kosten die betrekking hebben op de sportaccommodatie niet aftrekbaar.

Wanneer vervolgens een sportstichting wordt tussengeschoven, ontstaat het model van zoals weergegeven in Figuur 4.4. In dit model huurt de sportstichting de sportaccommodatie van de gemeente. De sportstichting exploiteert de sportaccommodatie en stelt deze ter beschikking aan de sportvereniging. Deze prestatie valt onder het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Doordat de sportstichting met btw belaste prestaties verricht, kunnen de gemeente en de sportstichting opteren voor met btw belaste verhuur.[98] Als gevolg daarvan kan de btw op kosten die gemaakt worden voor het onderhoud van de sportaccommodatie wel in aftrek worden gebracht.

De jurisprudentie die deze modellen betreft, zal nader aan bod komen in Paragraaf 4.4.5.

Figuur 4.4 Gemeente is eigenaar, sportstichting exploiteert



[98] Art. 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet OB.

Paragraaf 4.2 Misbruik van recht [99]

Indien een sportstichting wordt opgericht om een exploitatiemodel als in Figuur 4.1 (p. 47) of Figuur 4.3 (p. 48) om te zetten in een model als in Figuur 4.2 (p. 47) of Figuur 4.4 (p. 48), met als doel btw-aftrek te genereren, kan sprake zijn van misbruik van recht. De staatssecretaris van Financiën heeft in het Sportbesluit gedetailleerd omschreven wanneer sprake is van misbruik van recht. Op die manier wil de staatssecretaris voorkomen dat door het opzetten van een btw-constructie een belastingvoordeel wordt behaald.[100] Het HvJ heeft uitgesproken dat *'de bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken een doel is dat door de Btw-richtlijnen van de Unie is erkend en wordt gestimuleerd'*.[101] Op grond van artikel 273 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten onder voorbehoud verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten voor het voorkomen van fraude. De Btw-richtlijn bepaalt echter niet concreet welke inhoudelijke maatregelen de lidstaten dienen voor te schrijven.[102] De staatssecretaris van Financiën heeft in het Sportbesluit vastgelegd dat het leerstuk van misbruik van recht kan worden toegepast onder twee cumulatieve voorwaarden.[103] Deze voorwaarden zullen hieronder worden beschreven en toegelicht.

1. *'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 behaald.'*

Het HvJ heeft met betrekking tot de eerste voorwaarde geoordeeld dat een belastingvoordeel dat ontstaat wanneer een belastingplichtige kiest tussen twee handelingen die beide binnen de werkingssfeer van de Btw-richtlijn vallen, geen sprake kan zijn van een in strijd met de bepalingen uit de Btw-richtlijn behaald belastingvoordeel.[104] Een behaald belastingvoordeel is wel in strijd met de fiscale neutraliteit en de Btw-richtlijn, of de nationale wettelijke regeling ter uitvoering van de Btw-richtlijn, indien:

- belastingplichtige in het kader van de gebruikelijke prestaties geen btw kan aftrekken, terwijl dat na de betrokken handeling(en) wel mogelijk is;[105]
- contractvoorwaarden inzake de betrokken handeling(en) niet overeenkomen met de economische realiteit, oftewel niet marktconform zijn;
- de betrokkenheid van een derde intermediair de toepassing van de wettelijke bepalingen verhindert.[106]

[99] Deze paragraaf is voornamelijk gebaseerd op informatie uit het Sportbesluit.
[100] *Aanhangsel handelingen* II 2010/11, 2546.
[101] HvJ EU 12 februari 2015, nr. C-662/13, (*Surgicare*), *BNB*-/2015-196, r.o. 19.
[102] HvJ EU 12 februari 2015, nr. C-662/13, (*Surgicare*), *BNB*-/2015-196, r.o. 25.
[103] Deze voorwaarden zijn door de staatssecretaris overgenomen uit HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 74 en 75.
[104] HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, r.o. 33 en 34.
[105] HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 80.

2. *'Uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.'*

Bij de beoordeling van het wezenlijke doel dat met de betrokken transacties wordt beoogd, kan het kunstmatige karakter van de handelingen in aanmerking worden genomen. Tevens kunnen de banden van juridische, economische en persoonlijke aard tussen de ondernemers, die betrokken zijn bij het model dat leidt tot een verlaging van de belastingdruk, een rol spelen.[107]

Het HvJ oordeelde in meer algemene zin dat de vaststelling van misbruik van recht niet voortkomt uit de aard van de normale prestaties die de ondernemer verricht, maar uit het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van de betrokken handelingen.[108] De staatssecretaris heeft in het Sportbesluit overgenomen dat de samenhang van deze drie factoren van belang is bij de beoordeling van een exploitatiemodel met een sportstichting. Daarbij worden de volgende kenmerken genoemd die kunnen wijzen op een situatie waar sprake is van misbruik van recht:

- de bestuurders van de sportstichting worden door de sportvereniging benoemd;
- de sportstichting is gevestigd op het adres van de sportvereniging;
- de sportstichting is financieel afhankelijk van de sportvereniging;
- de administratie van de sportstichting wordt gevoerd door de sportvereniging;
- de taken van de sportstichting worden uitgevoerd door de sportverenging;
- de sportaccommodatie wordt gerenoveerd.

De staatssecretaris heeft aangegeven dat sprake is van misbruik van recht indien een recht op aftrek van btw wordt gecreëerd door een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen, terwijl de rechtstoestanden van voor en na het uitvoeren van deze handelingen niet wezenlijk verschillen.

Paragraaf 4.3 Symbolische vergoeding[109]

Een overeenkomst die niet marktconform is, kan ook tot gevolg hebben dat er helemaal geen belastbare prestatie bestaat. Dat is het geval wanneer slechts een symbolische vergoeding voor het gebruik van de sportaccommodatie wordt betaald door de sportvereniging, waardoor in wezen sprake is van vrijgevigheid. Indien sprake is van een symbolische vergoeding vormt de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie een prestatie om niet, waardoor geen economische activiteit voor de omzetbelasting bestaat. Als gevolg daarvan bestaat er bij de sportstichting geen recht op aftrek. Om te bepalen of sprake is van een symbolische vergoeding, dient een vergelijking te worden gemaakt met vergoedingen voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties. Daarbij moet op alle voordoende feiten en omstandigheden worden gelet.

---

106 HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, r.o. 39 en 40.
107 HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170, r.o. 81.
108 HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203, r.o. 44.
109 Deze paragraaf is voornamelijk gebaseerd op informatie uit het Sportbesluit.

In de afgelopen jaren is een reeks uitspraken gedaan, door zowel de Hoge Raad als door gerechtshoven, die de levering van een nieuw opgeleverd schoolgebouw betreft. In veel gevallen bedroeg de verkoopprijs van dit schoolgebouw minder dan de totale kostprijs. In de eerste procedures heeft de inspecteur niet gesteld dat daarbij sprake zou zijn van een symbolische vergoeding. De Hoge Raad heeft in een uitspraak aangegeven dat wanneer de inspecteur wel zou hebben gesteld dat de vergoeding kunstmatig was, waardoor in samenhang met alle omstandigheden in feite geen of slechts een symbolische vergoeding werd bedongen, geen economische activiteit zou zijn verricht.[110] In een verwijzingsprocedure voor Hof Arnhem heeft de inspecteur dit standpunt wel ingenomen. Hof Arnhem heeft dit standpunt echter niet ter behandeling genomen, aangezien het een nieuw standpunt vormde dat voor het verwijzingsarrest niet was ingebracht.[111] Wel verwijst Hof Arnhem naar een eerder arrest van de Hoge Raad waarin is uitgesproken dat voor het beoordelen of sprake is van symbolische vergoeding niet van belang is dat deze vergoeding verre van kostendekkend is.[112] Uit een recente uitspraak van de Hoge Raad blijkt dat voor de levering van een schoolgebouw zelfs een koopsom van 2,5% van de kostprijs en 25% van de waarde in het economisch verkeer geen symbolische vergoeding vormt.[113] In de twee laatstgenoemde arresten gaf de Hoge Raad aan dat wanneer een vergoeding slechts symbolisch is in wezen sprake is van vrijgevigheid.

Gezien het feit dat geen sprake is van een belastbare handeling voor de omzetbelasting wanneer een symbolische vergoeding wordt bedongen, komt het leerstuk van misbruik van recht in een dergelijke situatie niet aan de orde.

[110] HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *V-N* 2012/37.26.
[111] Hof Arnhem 11 december 2012, nr. 12-00103, *V-N* 2013/37.16.
[112] HR 11 februari 2005, nr. 38 022, *BNB* 2005/223.
[113] HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114.

Paragraaf 4.4 Analyse van de exploitatiemodellen

In deze paragraaf zal aan de hand van bestaande jurisprudentie een analyse worden gemaakt van in de praktijk voorkomende modellen voor de exploitatie van een sportaccommodatie, zoals omschreven in Paragraaf 4.1. Daarbij zullen uitspraken aan de orde komen die deze exploitatiemodellen betreffen, maar ook diverse uitspraken die betrekking hebben op de bouw en levering van een schoolgebouw. De omstandigheden zijn in die gevallen vergelijkbaar met de bouw en levering van een sportaccommodatie. Zowel voor het verrichten van diensten in het onderwijs als voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport geldt namelijk een vrijstelling, waardoor de dienstverrichter geen recht heeft op aftrek van btw. De uitspraken die betrekking hebben op de terbeschikkingstelling van een schoolgebouw, zullen worden toegepast op de modellen voor de exploitatie van een sportaccommodatie door middel van een sportstichting.

Paragraaf 4.4.1 Sportstichting als zelfstandige ondernemer

Om de prestaties die de sportstichting verricht binnen de werking van de Wet OB 1968 te laten vallen, is het van belang dat de stichting deze prestaties verricht als zelfstandige ondernemer. In een procedure die de oprichting van een sportstichting voor de aanleg van nieuwe kunstgrasvelden betrof, was in geschil of de sportstichting kwalificeerde als zelfstandige ondernemer. Voor beide partijen stond vast dat de sportstichting een zelfstandige rechtspersoon was die economische activiteiten verrichtte. De activiteiten bestonden uit het ter beschikking stellen van de kunstgrasvelden aan de sportvereniging en aan andere partijen. De inspecteur stelde echter dat het zelfstandige ondernemerschap van de sportstichting ontbrak, aangezien de exploitatie- en beheersdiensten slechts als verlengstuk van de sportvereniging werden uitgeoefend. Aan de grondslag van dit standpunt lagen volgens de inspecteur de volgende omstandigheden:

- voor de subsidie die de sportstichting van de gemeente heeft ontvangen, had oorspronkelijk de sportvereniging zich als subsidieaanvrager gemeld;
- de vier oprichters van de sportstichting zijn nauw verbonden met de sportvereniging;
- vier van de zes bestuursleden zijn nauw verbonden met de sportvereniging (één huidig bestuurder, twee oud-bestuurders en de oud-voorzitter van de kunstgrascommissie van de sportvereniging);
- de sportvereniging heeft de huurrechten en de tribune zonder tegenprestatie afgestaan aan de sportstichting;
- de sportvereniging zorgt via een lening voor de naast de subsidie benodigde financiering van het kunstgrasveld;
- de leden van de sportvereniging hebben geholpen met de aanleg van het veld;
- aanvankelijk was afgesproken dat in geval van ontbinding van de sportstichting het liquidatiesaldo aan de sportvereniging zou toekomen.

De sportstichting bracht daartegenin dat de zij geen verlengstuk van de sportvereniging vormt, aangezien de sportvereniging slechts de belangen van haar leden behartigt terwijl de sportstichting vooral haar eigen belangen behartigt. Die belangen bestaan uit het ter beschikking stellen van de multifunctionele kunstgrasvelden aan de sportvereniging, maar ook aan diverse andere partijen.

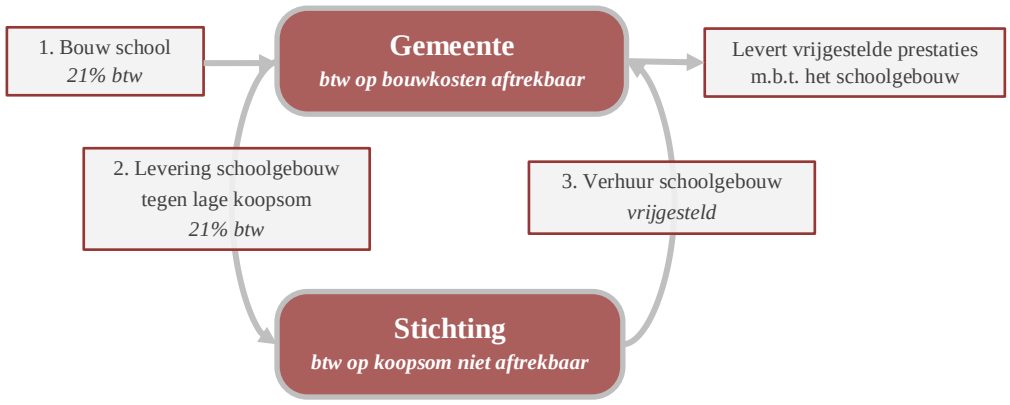
Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde dat de sportstichting wel degelijk een zelfstandige ondernemer was. De sportvereniging is een niet aan de sportvereniging gelieerde rechtspersoon met eigen doelstellingen, een eigen bestuur dat bestuurlijke taken uitvoert en een eigen jaarrekening opmaakt. Doorslaggevend voor het oordeel van Hof Arnhem-Leeuwarden was het feit dat het door de sportstichting beheerde kunstgrasveld ook aan andere partijen dan de sportvereniging ter beschikking werd gesteld.[114]

Paragraaf 4.4.2 Verkoop en terug huur model

In het Sportbesluit geeft de staatssecretaris aan dat in een model waarbij een sportstichting wordt tussengeschoven met als doel het recht op aftrek van btw te genereren, sprake kan zijn van misbruik van recht. Dat is namelijk het geval wanneer met een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen wordt bereikt dat de sportvereniging de feitelijke beschikkingsmacht over de sportaccommodatie behoudt en tevens de financiering van investeringen verzorgt. De bedoelde rechtshandelingen kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het verkopen en vervolgens terug huren van de sportaccommodatie, waarbij de sportaccommodatie contractueel heen en weer gaat.

De Hoge Raad heeft bevestigd dat bij een combinatie van deze handelingen sprake is van misbruik van recht. De betreffende procedure betrof een gemeente die een school had laten bouwen en deze daarna voor een lage prijs verkocht aan een speciaal opgerichte stichting. De gemeente huurde vervolgens het schoolgebouw van deze stichting terug, zie Figuur 4.5.

Figuur 4.5 Verkoop en huur terug model – Hoge Raad 30 maart 2012

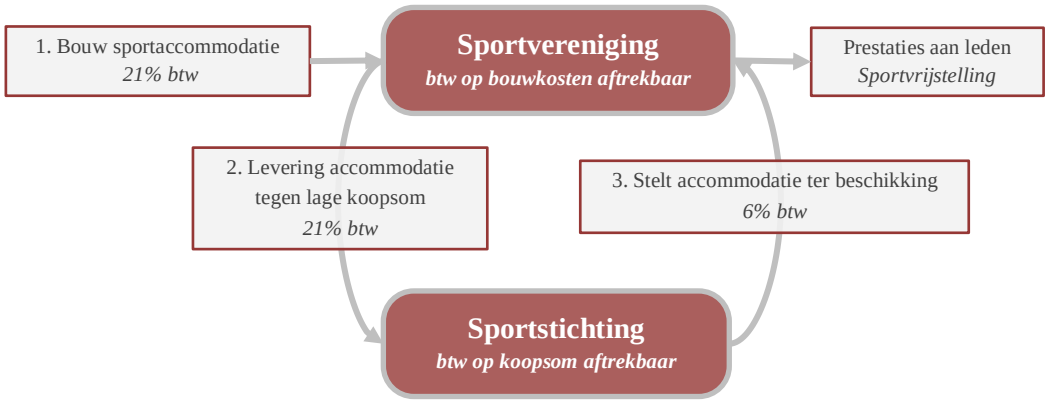


[114] Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, *V-N* 2015/33.25.25.

De Hoge Raad oordeelde dat aan de eerste voorwaarde voor misbruik van recht werd voldaan, aangezien de activiteiten die de gemeente met betrekking tot het schoolgebouw verrichtte, het geven van onderwijs, waren vrijgesteld en dus geen recht op aftrek van btw gaven. De aftrek van btw over de bouw van het schoolgebouw, die door het hanteren van dit model ontstaat, is om die reden in strijd met het doel van de betreffende bepaling uit de Wet OB 1968. Tevens werd voldaan aan de tweede voorwaarde, doordat de gemeente niet met objectieve feiten aannemelijk heeft kunnen maken dat de belastingbesparing niet het wezenlijke doel van het model vormt.[115]

Zoals in het Sportbesluit is aangegeven, zou dit model ook een sportaccommodatie kunnen betreffen. In dat geval zal door een sportvereniging een sportaccommodatie worden gebouwd, die daarna wordt verkocht aan een sportstichting en vervolgens ter beschikking wordt gesteld aan de sportvereniging, zoals weergegeven in Figuur 4.6.

Figuur 4.6 Verkoop en huur terug model – Toegepast door sportvereniging



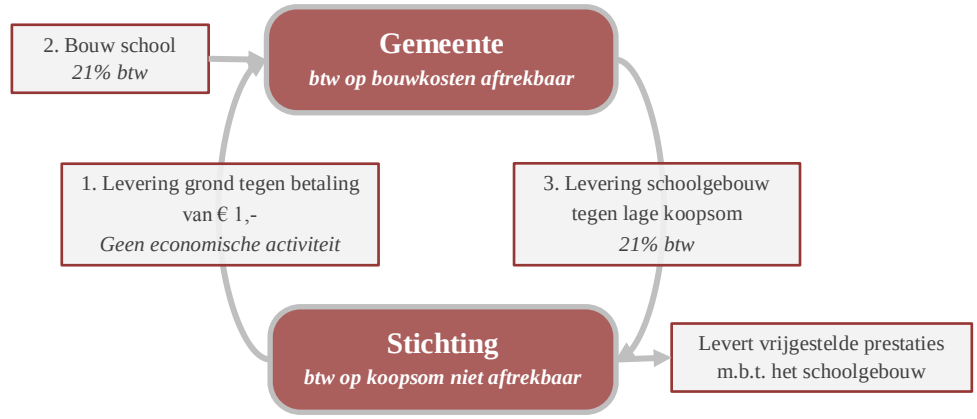
In dit model zijn de uitgangspunten gelijk aan de situatie in Figuur 4.5 (p. 53), de sportvereniging levert vrijgestelde prestaties en de stichting wordt nieuw opgericht. De handelingen onder nummer één en twee komen overeen, alleen betreft het in dit geval een sportaccommodatie in plaats van een schoolgebouw. De derde handeling heeft wel een afwijkend karakter. In dit geval is sprake van een prestatie waarvoor het verlaagde tarief geldt, in plaats van een vrijgestelde prestatie. Als gevolg daarvan is de btw op de koopsom voor de sportstichting aftrekbaar. Ondanks dit verschil kan ook hier het oordeel van de Hoge Raad gelden, namelijk dat het recht op aftrek alleen wordt bereikt door een samenstel van handelingen die gericht zijn op het behalen van dit belastingvoordeel. Aangezien diensten die samenhangen met de beoefening van sport bewust zijn vrijgesteld, is het door de sportvereniging verkregen recht op aftrek van btw in strijd is met het doel van de Wet OB 1968 en wordt dus voldaan aan de eerste voorwaarde voor het toepassen van het beginsel van misbruik van recht.

[115] HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *V-N* 2012/19.24.

Paragraaf 4.4.3 Dubbele verkoop model

Bij een variant op het zojuist omschreven model, is geen sprake van misbruik van recht. In de procedure waar het model zoals weergegeven in Figuur 4.7 voorkwam, bleef de eerste handeling buiten beschouwing. In geding was of de gemeente terecht de btw op de bouwkosten in aftrek had gebracht. De Hoge Raad volgde de lijn uit eerdere arresten met de uitspraak dat geen sprake was van misbruik van recht, aangezien de verkoop en overdracht van het schoolgebouw in overeenstemming is met de Wet op het voortgezet onderwijs.[116] In een van die eerdere arresten ging deze uitspraak in tegen het oordeel van Hof 's-Gravenhage, die stelde dat sprake was van een onlosmakelijke samenhang van de verrichte handelingen, waardoor het belastingvoordeel in strijd met doel en strekking van de wet zou zijn behaald.[117]

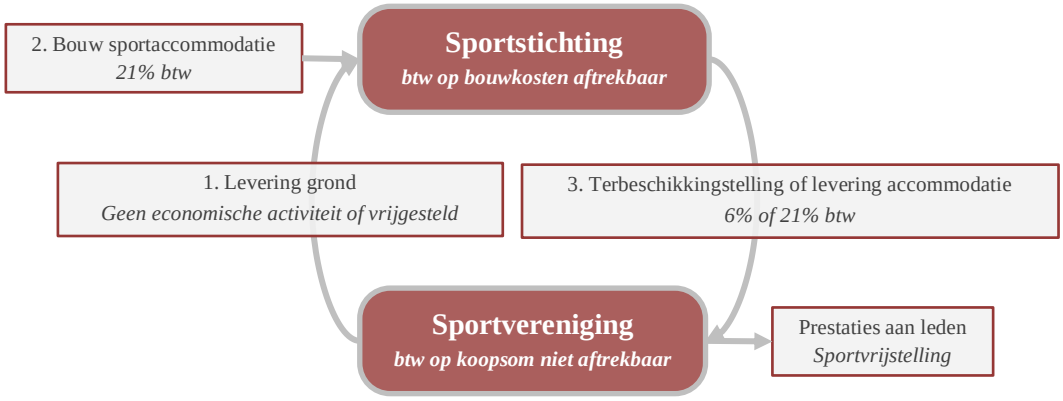
Figuur 4.7 Dubbele verkoop model – Hoge Raad 27 februari 2015



In één van de aangehaalde arresten van de Hoge Raad behoorde een sporthal bij het schoolgebouw. Deze sporthal werd door drie basisscholen gebruikt, maar ook door sportverenigingen. Voor de sporthal gold dezelfde behandeling als voor het schoolgebouw.[118] Daaruit blijkt dat ook in dit model de levering van het schoolgebouw kan worden omgezet naar de levering van een sportaccommodatie, zoals weergegeven in Figuur 4.8 (p. 56). Uit de bestaande jurisprudentie blijkt niet of dezelfde conclusie kan worden getrokken wanneer de derde handeling bestaat uit het ter beschikking stellen van de sportaccommodatie. Ook in dat geval is sprake van een met btw belaste handeling en ontstaat bij de sportvereniging geen recht op aftrek van btw, waardoor aannemelijk is dat hetzelfde oordeel op dezelfde wijze van toepassing kan zijn.

[116] HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114.
[117] HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *V-N* 2012/37.26.
[118] HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *V-N* 2012/37.26.

Figuur 4.8 Dubbele verkoop model – Toegepast door sportvereniging



Uit een vergelijking van het verkoop en huur terug model van Figuur 4.6 (p. 54) en het dubbele verkoop model van Figuur 4.7 (p. 55) blijkt dat voor de beoordeling of sprake is van misbruik van recht bepalend is of het recht op aftrek van btw ontstaat bij de partij die ook de vrijgestelde prestaties levert. In beide modellen is de gemeente de partij die de bouwdiensten laat uitvoeren en vervolgens het schoolgebouw levert aan een stichting. Als gevolg van deze belaste levering ontstaat bij de gemeente recht op aftrek van btw voor de bouwkosten. In het model van Figuur 4.6 (p. 54) levert de gemeente de vrijgestelde onderwijsprestaties, waardoor de verkrijging van het recht op aftrek van btw wordt geacht in strijd te zijn met het doel van de wettelijke bepaling die de door de gemeente geleverde onderwijsprestaties vrijstelt. In de situatie zoals weergegeven in Figuur 4.7 (p. 55) levert de stichting vrijgestelde prestaties. Aangezien de stichting geen recht op aftrek van btw verkrijgt, ontstaat geen situatie die onverenigbaar is met het doel van eerder bedoelde wettelijke bepaling.

Uit de jurisprudentie betreffende de ‘ziekenhuislease’ blijkt dat niet in alle gevallen kan worden gesteld dat geen sprake is van misbruik van recht wanneer het recht van aftrek ontstaat bij de tussengeschoven partij die niet de vrijgestelde prestaties verricht. In de betreffende procedures verhuurde belanghebbende roerende zaken aan een ziekenhuis gedurende vijf jaar. Er was sprake van belaste verhuur, zodat belanghebbende de btw op de aanschafskosten van de roerende zaken in aftrek kon brengen. Het ziekenhuis was in beide procedures nauw betrokken bij de te nemen beslissingen en de onderhandelingen ter zake van de aankoop van de roerende goederen door belanghebbende. Ten tijde van het afsluiten van de huurovereenkomst was in beide gevallen aannemelijk dat vijf jaar later, na afloop van de herzieningstermijn, een handeling plaats zou vinden die tot gevolg zou hebben dat het ziekenhuis als eigenaar over de roerende zaken zou kunnen beschikken. De Hoge Raad oordeelde dat het behaalde belastingvoordeel door deze laatste handeling in strijd was met het doel van de wettelijke bepaling die voorziet in de vrijstelling van de prestaties verricht door de ziekenhuizen. Tevens achtte de Hoge Raad het aannemelijk dat met de constructie het behalen van een belastingvoordeel werd beoogd, namelijk het weghalen van de btw-last bij de ziekenhuizen.[119] Gezien

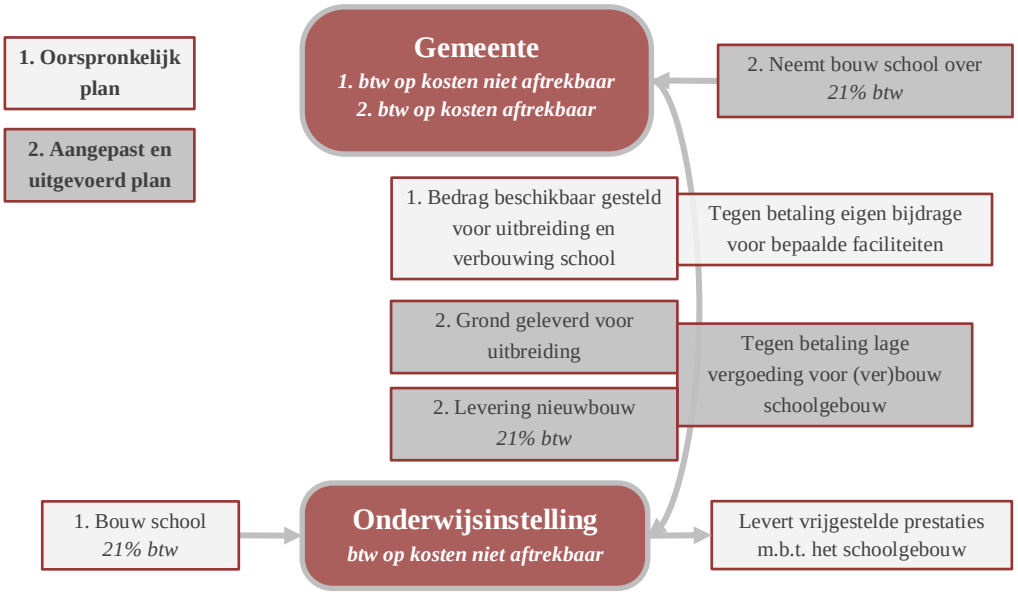
[119] HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB*2012/127 en HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, *V-N*2012/13.20.

de feiten en omstandigheden kan worden geconcludeerd dat de extra handeling ertoe leidt dat de vrijgestelde ondernemer, het ziekenhuis, feitelijk de begunstigde is van het verkregen recht op aftrek van btw, waardoor sprake is van misbruik van recht.

Paragraaf 4.4.4 Bouw accommodatie en verkoop tegen lage koopsom

In het verkoop en terug huur model en het dubbele verkoop model worden naast de (ver)bouw van onroerend goed twee handelingen verricht waarbij het onroerende goed van de ene naar de andere partij over gaat en vervolgens weer terug komt. Het kan ook voorkomen dat het onroerende goed slechts een keer over gaat van de ene naar de andere partij. Een dergelijk model kwam voor in een procedure voor de Hoge Raad, zie Figuur 4.9 (p. 57).

Figuur 4.9 Wijziging structuur voor nieuwbouw schoolgebouw – Hoge Raad 16 november 2012



In eerste instantie zou de gemeente een bedrag beschikbaar stellen aan de onderwijsinstelling ten behoeve van de te realiseren nieuwbouw. De onderwijsinstelling had daarvoor al opdrachten gegeven aan de uitvoerders. Op advies besloten partijen over te gaan op een ander model, waarbij de gemeente de bouw op zich nam en daarvoor de reeds bestaande contracten met de uitvoerders overnam. Vervolgens werd de nieuwbouw via een belaste levering aan de onderwijsinstelling overgedragen, waardoor een recht op aftrek van btw ontstaat. Hof Arnhem oordeelde dat het ontstaan van dit recht op aftrek van btw een belastingvoordeel vormde dat slechts door een samenstel van gerichte handelingen, bestaande uit het tussenschuiven van de gemeente, werd verkregen en daardoor in strijd was met doel en strekking van de wettelijke bepalingen waarin de vrijstelling voor onderwijsdiensten is vastgelegd. De Hoge Raad oordeelde echter dat beide handelingen voldoen aan de gestelde eisen in de Wet voortgezet onderwijs, waardoor de partijen zelf de meest gunstige structuur konden kiezen. Daaraan

voegde de Hoge Raad toe dat de omstandigheid dat de gemeente de rol als opdrachtgever heeft overgenomen geen gekunsteld model vormt, aangezien de gemeente ook als financier is opgetreden.[120]

In een vergelijkbare procedure oordeelde de Hoge Raad dat wel sprake was van een gekunsteld model dat alleen gericht was op het behalen van een belastingvoordeel. Het verschil met de in de vorige alinea omschreven eerdere uitspraak van de Hoge Raad werd gevormd door het feit dat ten tijde van de wijziging van de structuur de bouw van de school reeds voor 80% gereed was. Als gevolg daarvan oordeelde de Hoge Raad dat in strijd werd gekomen met het neutraliteitsbeginsel en het doel van de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen, waardoor sprake was van misbruik van recht.[121]

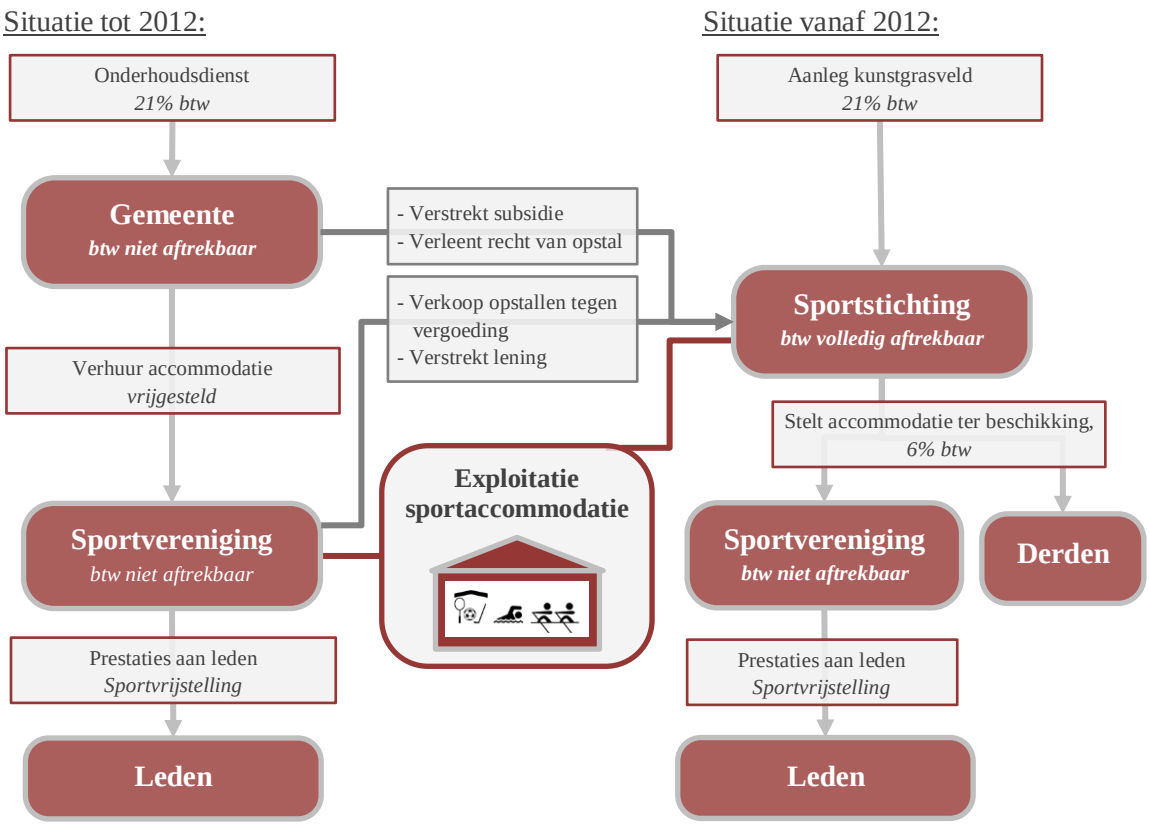
[120] HR 16 november 2012, nr. 10/04024, *V-N* 2012/62.14.
[121] HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *V-N* 2015/32.16.

Paragraaf 4.4.5 Het tussenschuiven van een sportstichting

In Paragraaf 4.4.1 is reeds de procedure aangehaald die de oprichting van een sportstichting voor de aanleg van nieuwe kunstgrasvelden betrof. Nadat Hof Arnhem-Leeuwarden stelde dat de sportstichting een zelfstandige ondernemer was, waardoor werd toegekomen aan toetsing aan het leerstuk van misbruik van recht. In Figuur 4.10 zijn de exploitatiemodellen van voor en na het oprichten van de sportstichting weergegeven. In de situatie voor het oprichten van de sportstichting wordt het model gehanteerd dat in Figuur 4.3 (p. 48) is weergegeven.

Figuur 4.10 **Tussenschuiven sportstichting door voetbalvereniging**

Hof Arnhem-Leeuwarden van 26 augustus 2014



➢ De sportstichting is opgericht door de gemeente, de sportvereniging en twee andere partijen.

Hof Arnhem-Leeuwarden stelde dat de prestaties die de sportvereniging verricht voor haar leden geen recht op aftrek van btw genereren. De prestaties die de nieuw opgerichte sportstichting verricht, komen echter niet alleen ten goede aan de leden van de sportvereniging, maar ook aan anderen. Om die reden oordeelde Hof Arnhem-Leeuwarden dat het belastingvoordeel dat deze handelingen tot gevolg hebben niet werd behaald in weerwil van de formele toepassing van de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn. Ondanks dat niet aan het eerste vereiste voor misbruik van recht is voldaan, heeft Hof Arnhem-Leeuwarden toegelicht waarom ook niet aan het tweede vereiste zou zijn voldaan. Hij stelde dat uit de bezuinigingsdoelstellingen van de gemeente en de wenselijkheid van een multifunctioneel

kunstgrasveld, waar meerdere afnemers gebruik van maken, is gebleken dat het behalen van een belastingvoordeel niet het wezenlijke doel vormde. Het feit dat de sportvereniging als belangrijkste afnemer van het kunstgrasveld nauw betrokken is bij het beheer van de sportstichting was niet van invloed op dit oordeel.[122]

De staatssecretaris van Financiën was in cassatie gegaan tegen deze uitspraak, maar heeft zijn beroepschrift weer ingetrokken. In de toelichting heeft hij aangegeven dat hij van mening is dat Hof Arnhem-Leeuwarden een onjuiste invulling geeft aan het eerste vereiste. De staatssecretaris geeft aan dat de sportstichting een volledig recht op aftrek van btw verkrijgt, terwijl de sportvereniging slechts een beperkt recht op aftrek van btw had gehad indien de sportvereniging ook belaste prestaties aan derden had verricht. Het extra gegenereerde recht op aftrek van btw is volgens de staatssecretaris een belastingvoordeel dat in strijd is met het beoogde doel van de wettelijke bepalingen. De staatssecretaris verwijst naar de uitspraak van het HvJ in het Halifax arrest waar belanghebbende ook reeds over een beperkt recht op aftrek van btw beschikte. De staatssecretaris geeft aan dat het bestaan van dit beperkte recht op aftrek van btw het HvJ niet weerhield om te oordelen dat een ontoelaatbaar belastingvoordeel werd behaald. Aan het eerste vereiste voor misbruik van recht wordt volgens de staatssecretaris, in tegenstelling tot het oordeel van Hof Arnhem-Leeuwarden, dus wel voldaan.[123] Naar mijn mening kan uit het Halifax arrest niet de conclusie worden getrokken dat in casu sprake is van misbruik van recht, maar geeft het HvJ slechts aan op welke manier door de nationale rechter vastgesteld dient te worden of sprake is van misbruik van recht.[124] Daarnaast blijkt, zoals is beschreven in de laatste alinea van Paragraaf 4.4.3, dat voor het voldoen aan het eerste vereist van belang is dat het recht op aftrek van btw ontstaat bij de partij die ook de vrijgestelde prestaties levert of dat die partij de feitelijke begunstigde is van het belastingvoordeel. In casu is dat niet het geval, aangezien de sportstichting de feitelijke begunstigde is van het verkregen recht op aftrek van btw, terwijl de sportvereniging de vrijgestelde prestaties levert.

De staatssecretaris gaat vervolgens in op de beoordeling van het tweede vereiste. Daarbij merkt hij op dat de inspecteur beduidend meer heeft aangedragen dan door Hof Arnhem-Leeuwarden in zijn overweging is meegenomen. Hij noemt als voorbeeld het louter kunstmatige karakter van de handelingen, de normale marktvoorwaarden en de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokkenen. Toch verwacht de staatssecretaris met het instellen van cassatie op dit punt geen succes. Hij geeft aan dat: *'het oordeel van het Hof op dit punt geeft geen blijk van onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige sterk verweven met waarderingen van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk'*.[125] Becks en Van der Laan verwachten dat de staatssecretaris hiermee bewust de

[122] Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, *V-N* 2015/33.25.25.
[123] Intrekken beroepschrift in cassatie van 21 november 2014, nr. DGB 2014-5821.
[124] HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170.
[125] Intrekken beroepschrift in cassatie van 21 november 2014, nr. DGB 2014-5821.

mogelijkheid laat bestaan om in toekomstige vergelijkbare zaken een nieuwe procedure voor de feitenrechter te voeren.[126]

Een recente vergelijkbare procedure betrof in de uitgangssituatie ook het model dat in Figuur 4.3 (p. 48) is weergegeven. De gemeente kon de btw op kosten die gemaakt werden voor het onderhoud van de accommodatie niet aftrekken. In casu werden op termijn hoge renovatiekosten verwacht, waardoor de gemeente besloot een sportstichting op te richten die het huurcontract van de sportvereniging overnam. Daarbij kwamen de gemeente en de sportstichting overeen dat de sportaccommodatie doorverhuurd mocht worden aan derden. Deze doorverhuur vindt in dit geval plaats aan de sportvereniging die in de uitgangssituatie rechtstreeks van de gemeente huurde. Door deze handelingen ontstaat het model zoals weergegeven in Figuur 4.4 (p. 48). In Figuur 4.11 (p. 53) zijn deze modellen en de uitgevoerde handelingen weergegeven.

Het geschil in deze procedure betrof de vraag of sprake was van misbruik van recht. Rechtbank Noord-Holland heeft die vraag bevestigend beantwoord, aangezien de aanzienlijke vermindering van de in rekening gebrachte omzetbelasting niet in lijn was met het doel van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn. De sportvereniging verrichtte namelijk nog steeds dezelfde vrijgestelde activiteiten van de sportvereniging. Daarnaast bestond tussen de sportstichting en de sportvereniging een aanzienlijke persoonlijke en organisatorische verbondenheid. Als argumenten hiervoor noemde zij onder andere:

- de inspraak die leden van de sportvereniging hebben op het grote onderhoud waarvoor de sportstichting verantwoordelijk is;
- het overleg met de sportvereniging dat is vereist wanneer de sportstichting de sportaccommodatie aan een derde wil verhuren;
- het feit dat de sportstichting is opgericht door bestuurders van de sportvereniging.

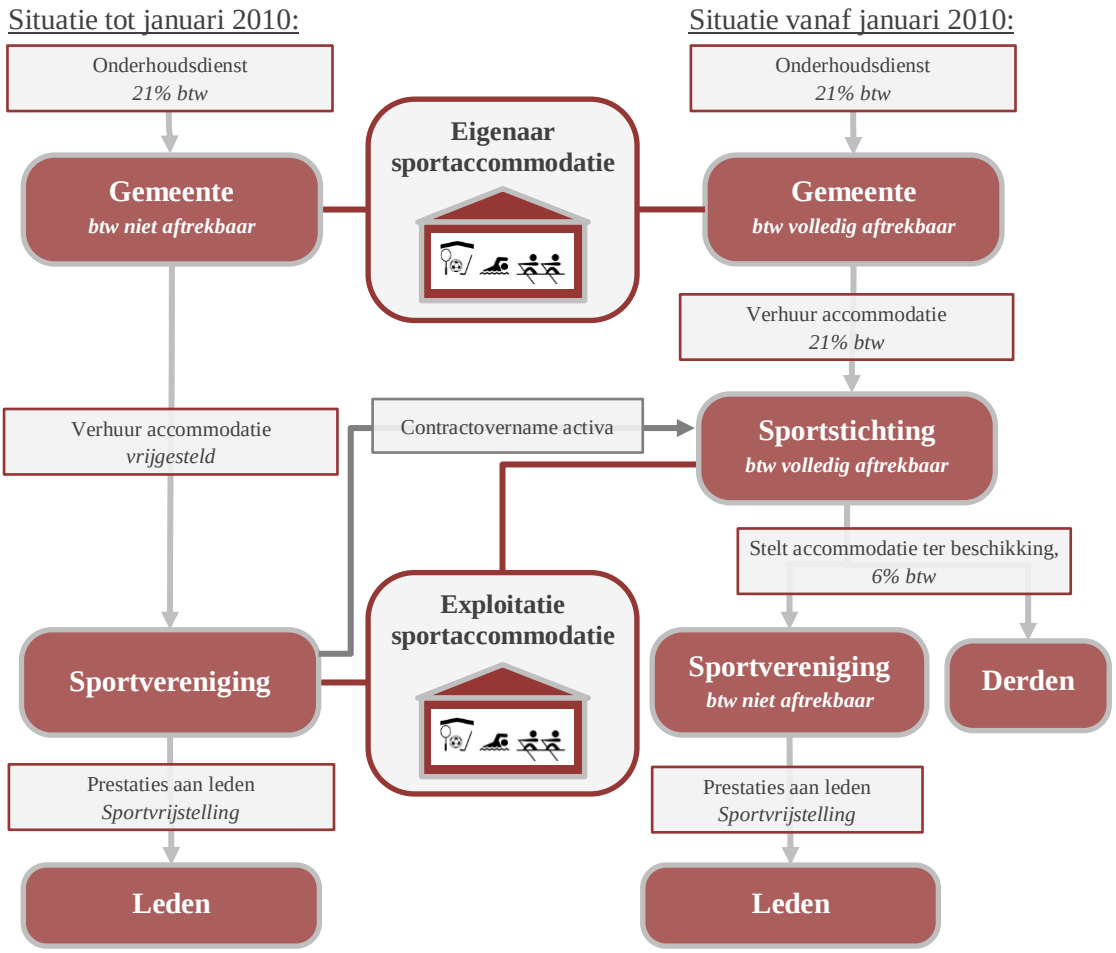
Hof Amsterdam gaat in zijn beoordeling eerst in op de eerste voorwaarde voor het toepassen van het leerstuk van misbruik van recht. Daarbij geeft hij aan dat ondernemers het recht hebben om hun activiteiten op een zodanige manier te structuren dat hun belastingschuld wordt beperkt. Daartoe behoort ook de keuze om bedrijfsmiddelen of duurzame investeringen te huren in plaats van zelf te verwerven. In het geval een marktconforme huur wordt gerekend, leidt een dergelijke keuze niet direct tot belastingvoordeel. Aangezien in casu sprake is van een marktconforme vergoeding voor het gebruik van de sportaccommodatie, oordeelde Hof Amsterdam dat aan de eerste voorwaarde niet wordt voldaan. Als gevolg daarvan werd aan toetsing van de tweede voorwaarde niet toegekomen en is dus geen sprake van misbruik van recht. De staatssecretaris van Financiën is in cassatie gegaan

[126] J.P.W.H.T. Becks en J. van der Laan, 'Geen cassatie op grond van misbruik van recht tegen stichting die kunstgrasveld aanlegt en exploiteert', *NTFR* 2015/1097.

tegen deze uitspraak.[127] Waarschijnlijk ziet de staatssecretaris in deze procedure wel mogelijkheden voor succes in cassatie, aangezien Hof Amsterdam het tweede vereiste niet in aanmerking heeft genomen in zijn uitspraak.

Figuur 4.11 **Tussenschuiven sportstichting door tennisvereniging**

Hof Amsterdam van 8 oktober 2015



- In het bestuur van de sportstichting zitten (oud-)bestuurders van de sportvereniging.
- De activa van de sportvereniging gaan via contractovername over naar de sportstichting. Daartegenover staat een lening voor een bedrag gelijk aan de koopsom.
- De sportvereniging betaalt een marktconforme gebruikersvergoeding aan de sportstichting.

[127] Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nr. 14/00370, *V-N* Vandaag 2015/2458 en *V-N* 2015/64.2.4.

Paragraaf 4.5 Tussenconclusie

In de praktijk komen diverse exploitatiemodellen voor waarbij slechts in enkele modellen een recht op aftrek van btw bestaat voor kosten die gemaakt worden ten behoeve van de sportaccommodatie. Sportverenigingen en gemeenten maken gebruik van de modellen met de meest gunstige uitwerking. Voor het omzetten van een voor de btw minder gunstig model in een gunstig model, wordt veelal een sportstichting tussengeschoven.

Bij de omzetting van het ene model in het andere model kan sprake zijn van misbruik van recht. Daarvan is sprake als wordt beoogd met deze handeling een belastingvoordeel te behalen dat in strijd is met de bepalingen uit de Btw-richtlijn of nationale wet. Er zijn diverse factoren die hierop kunnen wijzen, zoals het ontbreken van marktconforme omstandigheden, de verbondenheid tussen de betrokken partijen en het feit dat de rechtstoestanden van voor en na het uitvoeren van de handelingen niet wezenlijk verschillen.

Om toe te komen aan het leerstuk van misbruik van recht is het noodzakelijk dat een economische activiteit wordt verricht. Dat is niet het geval wanneer een symbolische vergoeding wordt bedongen. Om te bepalen of sprake is van een symbolische vergoeding dient een vergelijking te worden gemaakt met vergoedingen voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties. De Hoge Raad heeft in diverse arresten uitgesproken dat niet van belang is of een vergoeding verre van kostendekkend is. Daarnaast heeft hij aangegeven dat bij een symbolische vergoeding in wezen sprake is van vrijgevigheid. Het lijkt erop dat bij het betalen van een vergoeding, ongeacht de hoogte van die vergoeding, in de meeste gevallen geen sprake is van vrijgevigheid en als gevolg daarvan ook geen symbolische vergoeding wordt bedongen.

Uit de analyse van de exploitatiemodellen is gebleken dat ook geen economische activiteit wordt verricht wanneer de tussengeschoven sportstichting geen zelfstandige ondernemer is. Uit de jurisprudentie blijkt dat vooral de nauwe band tussen de sportvereniging en de sportstichting ertoe kan leiden dat geen sprake is van een zelfstandige ondernemer. Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde in een procedure dat voor de kwalificatie als zelfstandige ondernemer doorslaggevend was dat de sportstichting ook aan andere partijen dan de sportvereniging prestaties verrichtte.

Wanneer de tussengeschoven sportstichting een zelfstandige onderneming vormt, wordt toegekomen aan het leerstuk van misbruik van recht. Uit de besproken jurisprudentie blijkt dat in de volgende omstandigheden geen sprake kan zijn misbruik van recht:

- het recht op aftrek van btw komt niet toe aan de partij die ook de vrijgestelde prestaties levert, mits die partij door een samenloop van handelingen ook niet de feitelijke begunstigde is van het verkregen recht op aftrek van btw;

- de overgang naar een ander exploitatiemodel vindt plaats voordat de nieuwbouw reeds vergevorderd is. Een reeds gegeven opdracht aan de uitvoerder leidt niet tot misbruik van recht;
- de sportstichting verricht niet alleen prestaties aan de sportvereniging, maar ook aan andere partijen;
- de verrichtte handeling is niet in strijd met de wet;
- de verrichte handeling wordt verricht onder marktconforme omstandigheden.

Wanneer deze omstandigheden zich voordoen lijkt geen sprake te zijn van misbruik van recht. Vooral de eerstgenoemde omstandigheid blijkt van belang te zijn, aangezien de Hoge Raad op basis van die omstandigheid oordeelde dat bij het verkoop en huur terug model sprake is van misbruik van recht en bij het dubbele verkoop model niet.

De staatssecretaris van Financiën heeft bij het intrekken van zijn beroepschrift in cassatie bij het kunstgrasveldarrest laten blijken dat hij van mening is dat in een aantal genoemde omstandigheden wel sprake kan zijn van misbruik van recht. Hij benadrukte dat Hof Arnhem-Leeuwarden in zijn uitspraak onterecht voorbij is gegaan aan het louter kunstmatige karakter van de handelingen, de normale marktvoorwaarden en de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokkenen. De staatssecretaris is wederom in cassatie gegaan in een vergelijkbare procedure. Wellicht dat de staatssecretaris in dit geval meer succes verwacht, aangezien Hof Amsterdam niet is ingegaan op het tweede vereiste dat geldt voor misbruik van recht en ziet op het beoogde doel van de handelingen.

Hoofdstuk 5 Toetsing nationale wetgeving aan het Europese recht

De bepalingen uit de nationale wetgeving dienen in overeenstemming te zijn met de binnen de Europese Unie gestelde grenzen van het gemeenschappelijke Btw-stelsel. De sportvrijstelling en de bepaling die het geven van gelegenheid tot sportbeoefening onder het verlaagde tarief laat vallen, zullen in de volgende paragrafen getoetst worden aan de betreffende bepalingen uit de Btw-richtlijn.

Paragraaf 5.1 Toetsing van de sportvrijstelling

Zowel de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn als de sportvrijstelling uit de Wet OB 1968 zijn op te delen in drie vergelijkbare vereisten. Om te toetsen of de sportvrijstelling op een juiste manier in de Wet OB 1968 is geïmplementeerd, zijn deze vereisten in Tabel 5.1 naast elkaar weergegeven.

Tabel 5.1

Vrijstelling voor sportbeoefening *Btw-richtlijn*	**Sportvrijstelling** *Wet OB 1968*
Sommige diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport	Diensten die worden verleend door een organisatie die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stelt
Instelling zonder winstoogmerk	Organisatie heeft geen winstoogmerk met betrekking tot betreffende prestaties
Voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen	Aan leden van de organisatie

Paragraaf 5.1.1 Het eerste vereiste

Het eerste vereiste gaat in beide bepalingen in op het feit dat de dienst op het gebied van sportbeoefening is verricht. In de Btw-richtlijn heeft het vereiste vooral betrekking op de aard van de dienst die wordt verricht. Daarbij geldt als handvat dat de dienst noodzakelijk moet zijn om de sport te beoefenen. Daarnaast is het van belang dat uit de aard van de sportactiviteiten, waarnaar in het derde vereiste wordt verwezen, blijkt dat deze niet louter ter ontspanning en vermaak worden beoefend.

In de Wet OB 1968 ziet het eerste vereiste op het doel dat door de organisatie die de dienst verricht wordt beoogd. Dit vereiste ziet dus vooral op de hoedanigheid van de dienstverlener. Uit de in Paragraaf 3.1.2.1 aangehaalde jurisprudentie blijkt echter dat voor het toepassen van de vrijstelling

niet wordt beoordeeld of de dienstverlener met de prestaties het juiste doel beoogt, maar of de verrichte diensten als sportbeoefening zijn aan te merken. Dat gebeurde bijvoorbeeld in de procedures met betrekking tot het organiseren van dansavonden en het geven van hathayoga. In het eerste geval werd getoetst aan het vereiste uit de Btw-richtlijn, terwijl in het tweede geval de naar maatschappelijke opvatting gevormde omschrijving van sportbeoefening aan de orde kwam. Daarnaast is ook in de nationale jurisprudentie aangegeven dat het vooral belangrijk is om het onderscheid met recreatie te maken.

Paragraaf 5.1.2 Het tweede vereiste

Het tweede vereiste betreft de aanwezigheid van een winstoogmerk. Blank heeft bij het toetsen van de sportvrijstelling aan de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn aangegeven dat uit de tekst van de Btw-richtlijn blijkt dat het winstoogmerk is gekoppeld aan de instelling. Uit de tekst van de sportvrijstelling is echter op te maken dat het winstoogmerk wordt gekoppeld aan de verrichte prestaties.[128] De Hoge Raad heeft hierover prejudiciële vragen gesteld in het Kennemer Golfclub arrest. Zoals in Figuur 2.2 (p. 19) is weergegeven, heeft het HvJ geoordeeld dat alle door de instelling verrichte handelingen in aanmerking dienen te worden genomen bij het vaststellen of een instelling handelt met winstoogmerk. Sindsdien wordt dit vereiste in de sportvrijstelling op dezelfde wijze geïnterpreteerd.

In de nationale wet is vanuit de Btw-richtlijn en de jurisprudentie van het HvJ overgenomen dat bij het behalen van een exploitatieoverschot niet direct sprake is van een winstoogmerk, tenzij de behaalde winst wordt uitgekeerd. Het HvJ laat de verdere beoordeling of een instelling kwalificeert als instelling zonder winstoogmerk over aan de nationale rechter. De kenmerken die in de nationale jurisprudentie tot op heden zijn gehanteerd vallen binnen de door de door het HvJ gegeven kaders.

Bij het vergelijken van het tweede vereiste valt direct op dat in de Btw-richtlijn de term ‘instelling’ gebruikt wordt, terwijl in de Wet OB 1968 de term ‘organisatie’ is opgenomen. In het Gregg & Gregg arrest gebruikt het HvJ de begrippen ‘inrichting’, ‘organisatie’ en ‘instelling’ door elkaar.[129] Ettema geeft in haar artikel over dit arrest twee mogelijke verklaringen hiervoor. Ten eerste is het mogelijk dat het HvJ hiermee de foutieve beslissing inzake Bulthuis-Griffioen wil verdoezelen, ten tweede is het mogelijk dat de term ‘instelling’ een verzamelbegrip is voor de in artikel 13 van de Btw-richtlijn genoemde rechtssubjecten. Ik deel de visie van Ettema dat dit laatste de meest aannemelijke verklaring vormt.[130] Niet alleen het HvJ gebruikt de term ‘instelling’ als verzamelbegrip, dat is ook het geval in de omschrijving van de vrijstelling van artikel 13, eerste lid, onderdelen g en h van de Btw-richtlijn,

[128] A.J. Blank, ‘Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting’, *WFR* 2002/691, par. 2.3.
[129] Zie ook HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (Gregg & Gregg), *BNB* 1999/395, r.o. 20 en 21.
[130] C.M. Ettema, ‘Gregg & Gregg; Hof van Justitie over vrijgestelde prestaties door inrichtingen, organisaties en instellingen’, *BtwBrief* 1999/11 (42).

waarin publiekrechtelijke lichamen en andere organisaties als instellingen van sociale aard worden genoemd.

Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat met de term 'instelling' niet alleen rechtspersonen worden bedoeld, maar ook één of meerdere natuurlijke personen die een onderneming exploiteren. In nationale procedures worden de uitspraken van het HvJ gevolgd. Boskan en Dekker merken echter op dat het derde vereiste van de sportvrijstelling, het criterium dat de diensten verricht worden 'aan leden van de organisatie', voorkomt dat de sportvrijstelling daadwerkelijk door alle rechtspersonen en door natuurlijke personen kan worden toegepast. De toepassing wordt in de praktijk belemmerd doordat bijvoorbeeld besloten vennootschappen, naamloze vennootschappen en stichtingen geen leden hebben, waardoor niet aan het derde vereiste kan worden voldaan.[131]

Paragraaf 5.1.3 Het derde vereiste

Als gevolg van dit derde vereiste geldt de vrijstelling op basis van de Btw-richtlijn voor diensten die worden verricht voor alle personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Op basis van het opgenomen vereiste in de Wet OB 1968 geldt de vrijstelling slechts voor diensten die worden verleend aan leden van de organisatie. Tot 2002 gold voor diensten die werden verleend aan niet-leden de vrijstelling voor diensten van sociale en culturele aard. Door de combinatie van deze vrijstelling met de sportvrijstelling waren zowel de diensten die werden verleend aan leden als aan niet-leden vrijgesteld, waardoor wel werd voldaan aan de beoogde uitwerking van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn. Sinds het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in 2002 uit de vrijstelling voor diensten van sociale en culturele aard is gehaald, zijn alleen nog de diensten die worden verleend aan leden van de organisatie vrijgesteld. In 2002 stelde Blank al dat dit een ongeoorloofde beperking van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn was. Deze beperking is namelijk niet als mogelijk op te nemen voorwaarde voor de vrijstelling opgenomen in artikel 133 van de Btw-richtlijn.[132] In het Bridport and West Dorset Golf Club arrest (zie Figuur 2.6, p. 24) heeft het HvJ bevestigd dat het vereiste 'aan hun leden' een niet toegestane beperking vormt. Naar aanleiding van deze uitspraak heeft de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 23 november 2015 een analyse gemaakt van de sportvrijstelling uit de Wet OB 1968 in verhouding tot de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn. Hij kwam tot de conclusie dat het onvermijdelijk is dat het vereiste 'aan hun leden' uit de sportvrijstelling zal verdwijnen, waardoor een verruiming van de sportvrijstelling zal plaatsvinden.[133]

In het Canterbury Hockey Club arrest (zie Figuur 2.3, p. 20) heeft het HvJ uitgesproken dat aan het derde vereiste ook wordt voldaan wanneer de diensten worden verricht voor rechtspersonen en

[131] C. Boskan & A.F.P. Dekker, 'De sportvrijstelling in de btw: een 'tikkie breder', *NTFR* Artikelen 2014/4.
[132] A.J. Blank, 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691, par. 2.3.
[133] Brief staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, IZV/2015/968U, *V-N* 2015/66.16, par. 1.2.

verenigingen, zolang de daadwerkelijke ontvanger van de dienst personen zijn die aan sport doen. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de sportvrijstelling ook geldt voor diensten die door sportbonden en -organisaties worden verleend aan aangesloten sportverenigingen. Daaruit kan worden opgemaakt dat de uitleg van de nationale wet overeenkomt met de beoogde werking van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn.

Paragraaf 5.1.4 Overige voorwaarden

De wetgever heeft geen gebruik gemaakt van de in artikel 133 van de Btw-richtlijn gegeven mogelijkheid om extra voorwaarden in de sportvrijstelling op te nemen. De in artikel 134 van de Btw-richtlijn opgenomen uitsluitingen zijn al wel in artikel 11, tweede lid van de Wet OB 1968 overgenomen, maar gelden nog niet voor de sportvrijstelling. De staatssecretaris van Financiën heeft aangekondigd dat op het moment dat de sportvrijstelling richtlijnconform gemaakt wordt, deze uitsluitingen ook voor de sportvrijstelling zullen gaan gelden.[134]

De lidstaten kunnen voorwaarden stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling voor sportbeoefening te verzekeren en iedere vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.[135] Deze voorwaarden mogen echter geen betrekking hebben op de materiële omschrijving van de vrijstelling. Zij dienen juist een eenvoudige en correcte toepassing van de vrijstelling te verzekeren.[136] In de Nederlandse wet is enkel de voorwaarde opgenomen dat de ondernemer een boekhouding dient te voeren waarin de voor de toepassing van betreffende vrijstelling benodigde gegevens op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.[137]

Paragraaf 5.2 Toetsing van bepaling voor geven van gelegenheid tot sportbeoefening

De tekst van de bepaling uit de Wet OB 1968 die geldt voor het toepassen van het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening wijkt af van de tekst in de Btw-richtlijn, maar uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat wel een richtlijnconforme uitleg dient te worden gehanteerd. In de volgende paragrafen zal worden getoetst of de andere omschrijving van de bepaling uit de Wet OB 1968 leidt tot een uitwerking die in strijd is met de uitwerking zoals met de bepaling uit de Btw-richtlijn wordt beoogd.

Paragraaf 5.2.1 Het hanteren van een andere omschrijving

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de omschrijving ‘het geven van gelegenheid tot sportbeoefening’ wordt gehanteerd om afbakeningsproblemen te voorkomen.[138] Blank stelde vlak na het invoeren van het deze bepaling dat het laten gelden van het verlaagde tarief voor alle gevallen van

[134] Brief staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, IZV/2015/968U, *V-N* 2015/66.16, par. 1.4.
[135] Art. 131 Btw-richtlijn.
[136] HvJ EG 19 januari 1982, nr. 8/81 (*Ursula Becker*), ECLI:EU:C:1982:7, r.o. 32 en 33.
[137] Art. 6 Uitvoeringsbesluit Wet OB 1968.
[138] *Kamerstukken II* 2001/02, 28015, 3, (MvT), p. 30.

gelegenheid geven tot sportbeoefening niet in overeenstemming zou zijn met de toen nog geldende Zesde richtlijn. Zij achtte het niet uitgesloten dat een ondernemer alle diensten waarmee gelegenheid wordt gegeven tot sportbeoefening onder het verlaagde tarief zou willen brengen. Met een beroep op de letterlijke tekst van de bepaling uit de Wet OB 1968 zou dat namelijk ook zonder het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie mogelijk kunnen zijn. Als argument hiervoor droeg zij de destijds recente jurisprudentie aan waarin was beslist dat het geven van paardrijlessen en bokslessen onder de vrijstelling voor diensten van sociale en culturele aard vielen.[139] Aangezien voor die vrijstelling ook de omschrijving 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' gold, achtte Blank het aannemelijk dat de kwalificatie van deze prestaties ook voor het verlaagde tarief zou gelden.[140] Uit latere jurisprudentie, zoals beschreven in Paragraaf 3.2.2, blijkt echter dat het geven van gelegenheid tot sportbeoefening niet voldoende is om het verlaagde tarief toe te passen. In aanvulling op de letterlijke omschrijving uit de nationale wet, dient ook voldaan te worden aan het vereiste zoals omschreven in de Btw-richtlijn.

Paragraaf 5.2.2 Het begrip 'sportaccommodatie'

De staatssecretaris van Financiën heeft in het Sportbesluit toegelicht wanneer het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening van toepassing is. Het Sportbesluit is naar aanleiding van diverse uitspraken al een aantal keer uitgebreid. Dijkstra en Duinker zijn van mening dat dit 'een vrij feitelijk en onoverzichtelijk besluit is dat steeds weer aanpassing zal behoeven'. Zij zien dit Sportbesluit niet als een instrument dat een oplossing biedt voor het 'gesteggel' rondom het verlaagde tarief voor sportbeoefening. De oorzaak van dit 'gesteggel' ligt in hun ogen in het verschil in formulering tussen de bepaling uit de Wet OB 1968 en die uit de Btw-richtlijn. Zolang dit verschil blijft bestaan, zal iedere keer opnieuw om uitleg worden gevraagd.[141] Mijns inziens is dit verschil in formulering niet zozeer de oorzaak van de onduidelijkheid, maar wordt die onduidelijkheid voornamelijk veroorzaakt doordat het HvJ nog geen uitspraken heeft hoeven doen over de reikwijdte van het begrip 'sportaccommodatie' in de Btw-richtlijn. Door het ontbreken van een toelichting op de reikwijdte van de bepaling uit de Btw-richtlijn, zal dezelfde onduidelijkheid blijven bestaan wanneer de tekst van de Btw-richtlijn wel in de Wet OB 1968 wordt overgenomen.

De voornaamste vraag die nog onbeantwoord is gebleven, is de vraag of met het begrip 'sportaccommodatie' alleen onroerende goederen bedoeld worden of ook roerende goederen. Uit het Sportbesluit van de staatssecretaris van Financiën blijkt dat het verlaagde tarief alleen van toepassing kan zijn op de terbeschikkingstelling van onroerende goederen. Uit een recente uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland blijkt echter dat ook de terbeschikkingstelling van roerende goederen

[139] Zie HR 2 november 2011, nr. 36355, *V-N* 2001/61.22 (paardrijlessen) en Hof 's-Gravenhage 8 februari 2001, nr. 99/1482, *V-N* 2001/23.32 (bokslessen).
[140] A.J. Blank, 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691, par. 4.2.2.
[141] K. Dijkstra en I. Duinker, 'Btw-heffing over 'sportbeoefening' en 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', *BTW-bulletin* 2015/2.

onder het verlaagde tarief kan vallen. De Rechtbank heeft als argument daarvoor aangegeven dat in de Btw-richtlijn niet wordt gesteld dat sprake dient te zijn van een onroerende accommodatie. De Rechtbank volgt hiermee de door de Hoge Raad ingezette vaste lijn in de jurisprudentie, ondanks dat de inspecteur de Rechtbank in overweging heeft gegeven om prejudiciële vragen te stellen.[142] Steller gaf eerder al aan dat uit de Btw-richtlijn niet blijkt dat de aanwezigheid van een onroerende zaak noodzakelijk is. Hij stelde om die reden dat het in strijd met de Btw-richtlijn zou zijn als roerende, tijdelijke accommodaties niet zouden worden aangemerkt als sportaccommodatie.[143] Ik deel het standpunt dat het ontbreken van een vereiste dat alleen onroerende goederen laat kwalificeren als sportaccommodatie ertoe leidt dat ook roerende goederen als sportaccommodatie kunnen worden aangemerkt. Aangezien de inspecteur in hoger beroep is gegaan tegen de uitspraak van Rechtbank Noord-Nederland, zal nog een uitspraak volgen die betrekking heeft op dit vraagstuk.

Paragraaf 5.2.3 Het geven van training, instructie of begeleiding

Op basis van het Sportbesluit kan in Nederland ook het geven van training, instructie of begeleiding onder het verlaagde tarief vallen. Dat is alleen het geval wanneer deze diensten worden verricht door de ondernemer die ook de sportaccommodatie ter beschikking stelt. Gezien de tekst van de Btw-richtlijn kan deze dienst naar mijn mening alleen onder het verlaagde tarief vallen wanneer deze dienst als bijkomende prestatie opgaat in de hoofdprestatie, die bestaat uit de exploitatie van de sportaccommodatie waarmee de gelegenheid tot sportbeoefening wordt gegeven. Blank sluit deze mogelijkheid niet uit vanwege de uitspraak van het HvJ in het Stockholm Lindöpark arrest dat diensten op het gebied van sportoefening zoveel mogelijk als één prestatie behandeld dienen te worden.[144]

Paragraaf 5.3 Tussenconclusie

Zowel de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn als de sportvrijstelling uit de Wet OB 1968 zijn op te delen in drie vereisten. In de Btw-richtlijn ziet het eerste vereiste van de vrijstelling voor sportbeoefening op de aard van de dienst die wordt verricht. Uit de tekst van de Wet OB 1968 lijkt het eerste vereiste van de sportvrijstelling gericht te zijn op het doel dat wordt beoogd door de organisatie die de dienst verricht, maar uit de jurisprudentie blijkt toch de aard van de dienst van belang te zijn. Daardoor is de sportvrijstelling wat betreft dit vereiste in overeenstemming met de vrijstelling voor sportbeoefening.

Het tweede vereiste uit de sportvrijstelling ziet op het winstoogmerk van de instelling en wordt sinds de uitspraak van het HvJ in het Kennemer Golfclub arrest op een juiste wijze geïnterpreteerd. In

[142] Rechtbank Noord-Nederland 2 december 2014, nr. LEE 13/1260, ECLI:NL:RBNNE:2014:6782, *V-N* 2015/14.3.4, NTFR 2015/1165.
[143] Steller, 'Deining rond btw en sport', *Het Register* 2014-05, p.30-33.
[144] A.J. Blank, 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691, par. 4.2.3.

de praktijk wordt de uitwerking echter nog beperkt door het derde vereiste. Als gevolg van dat vereiste kunnen rechtspersonen zonder leden niet onder de sportvrijstelling vallen, waardoor de term ‘instelling’ te beperkt wordt gehanteerd.

Het derde vereiste vormt niet alleen een onterechte beperking van het begrip ‘instelling’, maar ook van de toepassing van de sportvrijstelling in zijn geheel. Deze beperking is niet opgenomen in de tekst van de vrijstelling voor sportbeoefening en valt tevens niet onder de toegestane beperkingen van artikel 133 van de Btw-richtlijn. De staatssecretaris heeft naar aanleiding van de uitspraak van het HvJ in het Bridport and West Dorset Golf Club arrest reeds verklaard dat de sportvrijstelling uit de Wet OB 1968 in strijd is met het Europese recht en een verruiming van de sportvrijstelling onvermijdelijk is. Ook de in artikel 134 van de Btw-richtlijn opgenomen uitsluitingen zullen in de Wet OB 1968 worden overgenomen om in overeenstemming te zijn met het Europese recht.

Met de bepaling die geldt voor het toepassen van het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening wordt, ondanks de afwijkende tekst, dezelfde uitwerking beoogd als met de geldende bepaling uit de Btw-richtlijn. Doordat het HvJ nog niet is gevraagd een uitspraak te doen over de reikwijdte van het begrip ‘sportaccommodatie’, is onduidelijk of alleen onroerende goederen bedoeld worden of ook roerende goederen. In Nederland loopt nog een procedure over deze vraag, waarin Rechtbank Noord-Nederland heeft uitgesproken dat ook roerende goederen kwalificeren als sportaccommodatie. Op dit moment kan nog niet gezegd worden of die uitspraak in strijd is met het Europese recht.

In Nederland kan ook het geven van training, instructie of begeleiding onder het verlaagde tarief vallen. Zoals reeds in Paragraaf 5.2.3 is aangegeven, kan dit naar aanleiding van het Stockholm Lindöpark arrest in overeenstemming zijn met het Europese recht.

Hoofdstuk 6 Gevolgen van de voorgenomen verruiming van de sportvrijstelling

Nu het eerste deel van de probleemstelling bevestigend is beantwoord, zal in dit hoofdstuk bekeken worden wat de gevolgen van de door de staatssecretaris van Financiën voorgenomen verruiming van de sportvrijstelling zijn. De staatssecretaris heeft aangegeven dat deze verruiming op korte termijn nog niet aan de orde kan zijn, aangezien de huidige kaders geen mogelijkheid bieden om de budgettaire gevolgen van de verruiming in te passen.[145] In dit hoofdstuk zal daarom ook aan bod komen of het uitstellen van de voorgenomen verruiming van de sportvrijstelling consequenties heeft.

Paragraaf 6.1 Sportvrijstelling geldt voor terbeschikkingstelling sportaccommodaties

Op 27 oktober 2014 heeft de minister van VWS in een overleg met de vaste commissie voor VWS aangegeven dat er geen keuze bestaat of de verruiming van de sportvrijstelling wel of niet ingevoerd dient te worden. Wel zal nog worden bekeken op welke manier de Btw-richtlijn wordt gevolgd en welke aspecten eventueel nog ruimte kunnen bieden.[146] Eerder al had de staatssecretaris van Financiën in zijn antwoord op vragen van Kamerleden aangegeven dat nog onzeker was of de wetswijziging enkel zal bestaan uit het schrappen van de woorden 'aan hun leden'.[147] De staatssecretaris heeft in zijn brief van 23 november 2015 aangegeven dat het wegnemen van het criteria 'aan hun leden' tot gevolg heeft dat:

'de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door een instelling zonder winstoogmerk aan (andere) sportorganisatie een vrijgestelde prestatie zal zijn'.

Deze conclusie kan ook worden getrokken uit de in Paragraaf 3.2.3 gemaakte vergelijking tussen de reikwijdte van de sportvrijstelling en die van het verlaagde tarief dat geldt voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

De staatssecretaris heeft in zijn brief vervolgens de optionele voorwaarden van artikel 133 van de Btw-richtlijn nagelopen om te bekijken of het opnemen van (een van) die voorwaarden tot een andere uitwerking zouden leiden. Daarbij kwam hij tot de volgende conclusies:

1. De voorwaarde dat het beheer en het bestuur van de instellingen in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschied zou aan de sportvrijstelling toegevoegd kunnen worden. Als gevolg daarvan vallen instellingen met een betaald bestuur niet onder de sportvrijstelling. Dit geldt dan voor alle diensten, waaronder bijvoorbeeld ook een dienst van een sportkoepel

[145] *Kamerstukken II* 2014/15, 34002, 102.
[146] *Kamerstukken II* 2014/15, 34000, nr. 32, p. 21.
[147] *Aanhangsel handelingen II* 2013/14, 2998, p. 2.

met een betaald bestuur aan een sportvereniging. Het is niet mogelijk deze voorwaarde enkel voor het ter beschikking stellen van sportaccommodaties te laten gelden.

2. Het stellen van maximumprijzen waaraan voor het toepassen van de vrijstelling voldaan dient te worden, vereist dat bepaalde normen vastgesteld moeten zijn. Deze normen bestaan in Nederland niet voor de gebruikersvergoedingen die betaald worden voor het gebruik van de sportaccommodatie. Het hanteren van een commercieel prijsbeleid is volgens het ministerie van VWS niet wenselijk, omdat de sport voor iedereen toegankelijk dient te worden gehouden.
3. De staatssecretaris verwacht niet dat '*de toepassing van de vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door sportverenigingen leidt tot concurrentieverstoring ten opzichte van commerciële aanbieders van die accommodaties*'. Als reden daarvoor geeft hij aan dat het om verschillende markten gaat, gezien de verschillende condities waaronder de diensten van niet-commerciële ondernemers en die van commerciële ondernemers worden verricht.

Ik zie net als de staatssecretaris geen mogelijkheid om door het opnemen van de voorwaarden van artikel 133, onderdeel b en c van de Btw-richtlijn tot een andere uitwerking te komen. Wat betreft het opnemen van de voorwaarde van artikel 133, onderdeel d van de Btw-richtlijn zie ik echter wel mogelijkheden voor een andere uitwerking. Sportaccommodaties worden namelijk niet alleen door sportstichtingen of gemeenten ter beschikking gesteld, maar ook door commerciële ondernemingen. Als gevolg daarvan zou het toepassen van de sportvrijstelling voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door sportstichtingen of gemeenten tot verstoring van de mededinging kunnen leiden. Het opnemen van deze voorwaarde kan echter niet tot een andere uitwerking leiden voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door gemeenten, aangezien de voorwaarden van artikel 133 van de Btw-richtlijn niet van toepassing zijn voor verleende vrijstellingen aan publiekrechtelijke instellingen.[148] De vaste commissie voor VWS heeft reeds aan de staatssecretaris gevraagd of hij zijn standpunt nader toe kan lichten.[149]

Vervolgens gaat de staatssecretaris nog in op de in artikel 134 van de Btw-richtlijn genoemde uitsluitingen van de sportvrijstelling:

1. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie een dienst is die onontbeerlijk is voor de beoefening voor sport. Als gevolg daarvan kan deze dienst niet van de vrijstelling worden uitgesloten op grond van artikel 134, onderdeel a van de Btw-richtlijn.
2. Voor de tweede uitsluiting van de vrijstelling geldt als criterium dat de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie in hoofdzaak ertoe strekt aan de instelling extra opbrengsten te

[148] Aangezien de sportvrijstelling op 1 januari 1989 ook van toepassing was op diensten verricht door publieke instellingen, is de in artikel 133 van de Btw-richtlijn genoemde uitzondering hierop niet van toepassing.
[149] *Kamerstukken II* 2015/16, niet-dossierstuk nr. 2015D50600.

> verschaffen. Daarnaast dient deze dienst in rechtstreekse mededinging met belaste diensten van commerciële ondernemingen te worden verricht. De staatssecretaris geeft aan dat deze uitsluiting geen effectieve toepassing zal kennen, aangezien de hoofdactiviteit van niet-winstbeogende instellingen doorgaans bestaat uit de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie.

Naar aanleiding van deze overwegingen concludeert de staatssecretaris dat ook de uitsluitingen van artikel 134 van de Btw-richtlijn geen mogelijkheid bieden om de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties buiten de sportvrijstelling te houden. Ik ben van mening dat de tweede uitsluiting wel een mogelijkheid kan bieden. De staatssecretaris lijkt ervan uit te gaan dat een niet-winstbeogende instelling niet naar extra opbrengsten streeft. Gezien de uitleg van het begrip 'winst beogen' is het echter wel mogelijk dat een instelling systematisch naar het behalen van een exploitatieoverschot streeft, zolang dit overschot niet wordt uitgekeerd. Uit de tekst van artikel 134 van de Btw-richtlijn blijkt niet dat voor het 'verschaffen van extra opbrengsten' is vereist dat deze opbrengsten worden uitgekeerd. Als dat wel vereist zou zijn, dan zou de uitsluiting in geen enkele situatie toepassing kennen. De vrijstelling voor sportbeoefening is namelijk niet van toepassing wanneer een instelling een behaalde winst uitkeert.

Paragraaf 6.2 Gevolgen van voor het bestaande recht op aftrek van btw

Zoals in de vorige paragraaf is beschreven, is het onvermijdelijk dat de sportvrijstelling na de beoogde aanpassing ook zal gelden voor het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie. Als gevolg daarvan vervalt het recht op aftrek van btw dat nu wel bestaat voor instellingen die deze dienst verrichten.

Het vervallen van het recht op aftrek van btw is niet alleen van belang voor investeringen in de toekomst, maar kan ook van invloed zijn op investeringen uit het verleden. In artikel 13, tweede lid van de Uitvoeringsbeschikking Wet OB 1968 is bepaald dat met betrekking tot onroerende goederen of rechten waaraan deze zijn onderworpen het recht op aftrek van btw wordt herzien in de eerste negen boekjaren volgende op het jaar van ingebruikneming. Ieder jaar bestaat de herziening uit een tiende gedeelte van de voorbelasting op basis van de gegevens die zijn opgenomen in de aangifte over het laatste tijdvak van het betreffende boekjaar. Dit betekent dat de in aftrek gebrachte btw dient te worden herzien indien de sportaccommodatie in de afgelopen tien jaar nieuw is gebouwd of zodanig is verbouwd dat daarmee een vervaardigd goed is voortgebracht.[150]

Het HvJ heeft in een arrest met betrekking tot het herstel van gebruikte schoolboeken het begrip vervaardigen als volgt uitgelegd:

[150] Art. 11 lid 3 Wet OB 1968.

'Er is een nieuw goed wanneer door het werk van de opdrachtnemer een goed ontstaat waarvan de functie volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden.'[151]

Deze uitspraak van het HvJ had betrekking op de vervaardiging van een roerend goed, maar kan volgens Van Hilten en Van Kesteren tevens gelden voor de vervaardiging van onroerende goederen.[152] Ook de Hoge Raad heeft inmiddels diverse keren verwezen naar deze uitspraak in arresten waarin de vraag voorlag of met een verbouwing een nieuw goed werd vervaardigd. Uit één van die uitspraken blijkt dat ook sprake kan zijn van vervaardiging wanneer het uiterlijk van een gebouw nagenoeg ongewijzigd is gebleven.[153] In een later arrest heeft de Hoge Raad gebruik gemaakt van de term 'in wezen nieuwbouw' als criterium voor de beoordeling of sprake is van de vervaardiging van een onroerend goed.[154] Op de invulling van dit criterium wordt in dit onderzoek niet nader ingegaan.

De gevolgen van de herziening van het recht op aftrek van btw die naar aanleiding van de wetswijziging plaats dient te vinden, kan tot grote financiële gevolgen voor sportverenigingen en sportstichtingen leiden. De staatssecretaris heeft nog geen duidelijkheid gegeven over een eventuele overgangsmaatregel die deze financiële gevolgen zal voorkomen of compenseren. De vaste commissie voor VWS heeft onlangs aan de staatssecretaris van Financiën de vraag voorgelegd of de staatssecretaris van plan is om overgangsmaatregelen te treffen en op welke manier.[155]

Paragraaf 6.3 Modellen om te ontkomen aan de sportvrijstelling

De aanpassing van de sportvrijstelling zal alleen gevolgen hebben voor instellingen zonder winstoogmerk die een sportaccommodatie ter beschikking stellen. Voor de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie door instellingen met winstoogmerk blijft het verlaagde tarief gelden, aangezien in dat geval niet aan het tweede vereiste van de sportvrijstelling wordt voldaan. Dezelfde situatie zou in 2002 zijn ontstaan bij de invoering van het verlaagde tarief voor het geven van gelegenheid van sportbeoefening. De terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door instellingen zonder winstoogmerk viel toen onder de vrijstelling voor diensten van sociale en culturele aard, terwijl de instellingen met winstoogmerk het verlaagde tarief konden toepassen en daardoor ook recht op aftrek van btw hadden. Zoals in Paragraaf 2.3.1 reeds is besproken, is de vrijstelling toen vervallen om onwenselijke constructies tegen te gaan. Gezien de in Paragraaf 6.2 beschreven gevolgen van de verruiming van de sportvrijstelling voor het bestaan van een recht op aftrek van btw, is het denkbaar dat instellingen bij voorkeur aangemerkt willen worden als instelling met winstoogmerk. Op die manier is het verlaagde tarief van toepassing en blijft het recht op aftrek van btw bestaan. In de

[151] HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*), *BNB* 1985/335, r.o. 22.
[152] Van Hilten & Van Kesteren 2012, p. 128.
[153] HR 7 juni 2000, nr. 35 388, *V-N* 2000/29.27.
[154] HR 2011/27, nr. 08/01021, *FED* 2011/27.
[155] *Kamerstukken II* 2015/16, niet-dossierstuk nr. 2015D50600.

volgende paragrafen wordt besproken op welke manieren een instelling kan kwalificeren als winstbeogende instelling.

Paragraaf 6.3.1 Winstbeogende sportstichting

Dit onderzoek is voornamelijk gericht op sportstichtingen die een sportaccommodatie exploiteren. Zowel uit de jurisprudentie van het HvJ als uit de nationale jurisprudentie blijkt dat geen sprake is van een instelling zonder winstoogmerk als de behaalde winst wordt uitgekeerd.

In artikel 2:285, derde lid van het Burgerlijk Wetboek ('BW') is bepaald dat stichtingen niet tot doel mogen hebben om uitkeringen te doen aan oprichters of aan personen die deel uitmaken van de organen van de stichting, zoals de bestuurders van de stichting. Het is dus wel toegestaan dat de stichting winst maakt, maar deze opbrengsten mogen niet toekomen aan de oprichters of aan degenen die zeggenschap hebben over het beheer en bestuur van het vermogen van de stichting. De bestuurders mogen wel in dienst zijn van de stichting en uit dien hoofde een redelijk salaris ontvangen. Dit voordeel wordt niet aangemerkt als een uitkering, tenzij het een bovenmatig voordeel betreft. Datzelfde geldt voor alle overige betalingen die op grond van een overeenkomst onder bezwarende titel plaatsvinden. De betalingen waartegenover geen tegenprestatie van de stichting staat, worden wel aangemerkt als uitkering van de winst.[156] Dat geldt echter alleen wanneer de uitkeringen een ideële of sociale strekking hebben. Deze termen zijn zoals Van Houte omschreef 'vrij vaag'. Hij geeft aan dat uit de wetsgeschiedenis blijkt dat hiermee in ieder geval uitkeringen van religieuze, culturele en wetenschappelijke aard vallen, net als uitkeringen voor noodzakelijk levensonderhoud. Deze uitkeringen kunnen ook ten goede komen aan personen die op basis van de statuten geen beslissingsmacht hebben, maar wel nauw betrokken zijn bij het bestuur van de stichting. Van Houte is van mening dat de oprichters en personen die deel uitmaken van een orgaan van de stichting een dubbelrol hebben. Hij stelt dat zij een uitkering kunnen ontvangen, wanneer deze zijn verkregen onder dezelfde omstandigheden als een willekeurige derde die geen bijzondere band heeft met de stichting. Om te voorkomen dat toch sprake is van verboden uitkeringen is van het wel van belang dat de uitkeringen niet alleen toekomen aan personen die een bijzondere band met de stichting hebben, maar ook daadwerkelijk aan willekeurige derden worden gedaan.[157]

In de jurisprudentie wordt geen antwoord gegeven op de vraag of deze toegestane uitkeringen tot gevolg hebben dat de stichting de prestaties verricht met winstoogmerk. Naar mijn mening is dat wel het geval, omdat de winst niet wordt gebruikt om de reserves van de sportstichting aan te vullen. Voor de daadwerkelijke kwalificatie als instelling met winstoogmerk dienen ook de overige omstandigheden in aanmerking genomen te worden.

[156] Raaijmakers 2006, p. 673-674.
[157] Van Houte 2009, p. 23-24.

Paragraaf 6.3.2 Omzetting naar een andere rechtspersoon

Een andere mogelijkheid is het omzetten van de huidige sportstichting in een besloten vennootschap ('b.v.'). Een b.v. heeft naast een bestuur ook aandeelhouders die kapitaal in de b.v. brengen. Een aandeelhouder kan echter ook bestuurder zijn en andersom. Een voordeel van het onderbrengen van de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie in een b.v. is dat geen eisen zijn gesteld omtrent de aard van de winstuitdeling. Waar het voor een stichting alleen mogelijk is om een winstuitdeling te doen die een ideële of sociale strekking heeft en niet ten goede komt aan oprichters en personen die deel uitmaken van een orgaan van de stichting, kan bij een b.v. besloten worden een dividenduitkering te doen aan de aandeelhouders. Daardoor is het eenvoudiger om een winstuitkering te laten plaatsvinden en dus ook om te kwalificeren als instelling met winstoogmerk.[158]

Een stichting kan in een b.v. worden omgezet op grond van artikel 2:18 van het BW. Bij het omzetten van de sportstichting in een b.v. zijn de volgende punten van belang:[159]

1) De stichting is slechts belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting 'indien en voor zover zij een onderneming drijft'.[160] Na inbreng van haar vermogen in de b.v., zal de stichting voor haar gehele vermogen belastingplichtig zijn. Voor het vermogen van de stichting dat toe te rekenen is aan de onderneming, oftewel het belaste vermogen, neemt de b.v. de fiscale boekwaarden van de stichting over. Daardoor is ten tijde van de omzetting geen vennootschapsbelasting verschuldigd over de eventuele stille en fiscale reserves en de goodwill. Voor het vermogen dat niet is toe te rekenen aan de onderneming geldt de waarde in het economische verkeer ten tijde van de omzetting als fiscale kostprijs voor de b.v.[161]
2) In artikel 2:18 van het BW is bepaald dat het uitkeringsverbod dat gold voor het vermogen van de stichting, ook blijft gelden na de omzetting van de stichting in een b.v. Deze vermogensklem geldt alleen voor het vermogen dat voor de omzetting van de stichting reeds bestond. Met toestemming van de rechter kan dit vermogen op een andere wijze worden besteed.
3) Er dient een regeling vastgesteld te worden omtrent de toekenning van de aandelen.

In de praktijk komt het voor dat sportverenigingen een samenwerking zijn aangegaan via een sportcoöperatie. Een coöperatie is een 'als coöperatie opgerichte vereniging' die zich ten doel stelt in bepaalde behoeften van haar leden, de sportverenigingen, te voorzien.[162] In het geval van de sportcoöperatie kan deze behoefte bestaan uit de inkoop van materialen, maar ook uit het ter beschikking stellen van sportaccommodaties. De sportcoöperatie mag de behaalde winst onder de

[158] Van Houte 2009, p. 32-34.
[159] Van Houte 2009, p. 212-215.
[160] Art. 2 lid 1 onderdeel d Wet VPB 1969.
[161] Art. 28a lid 3 Wet VPB 1969 en Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 april 2011, BLKB2011/511M, *Stcrt.* 2011, 9808, par. 2.3.
[162] Art. 2:53 BW.

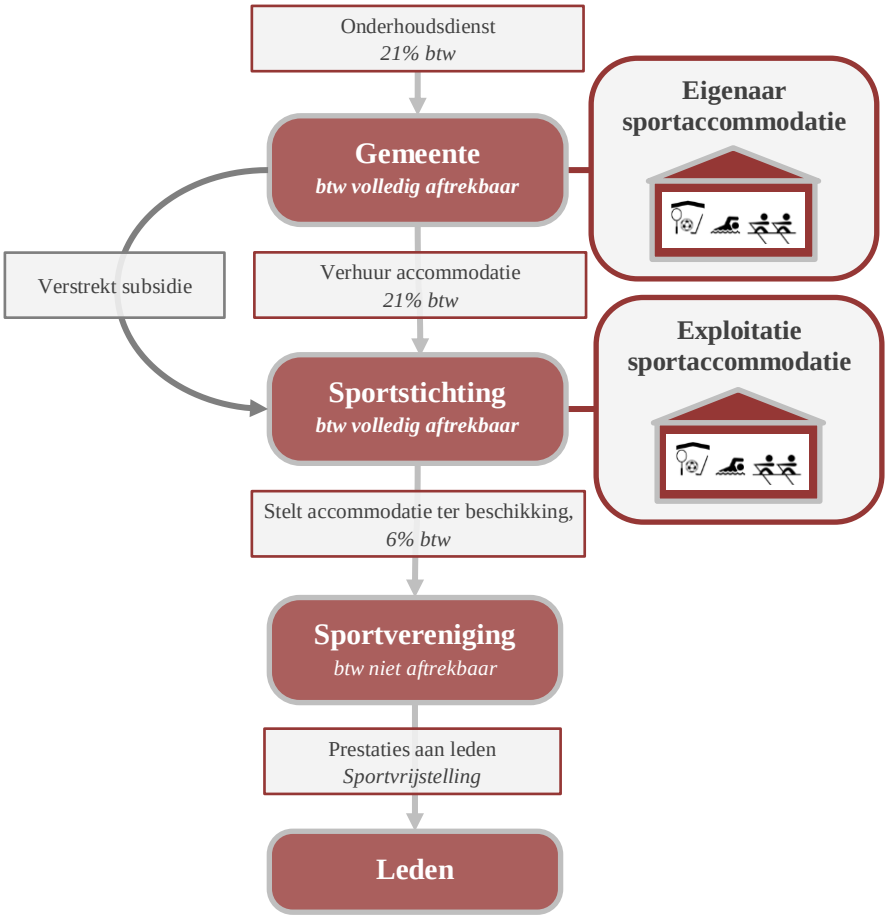
sportverenigingen die lid zijn verdelen.[163] Als gevolg daarvan kan de sportcoöperatie kwalificeren als instelling met winstoogmerk.

Voor de omzetting van een stichting in een coöperatie geldt, net als bij de omzetting van een stichting in een b.v., dat geen vennootschapsbelasting is verschuldigd over de eventuele stille en fiscale reserves en de goodwill.[164] Ook bij deze omzetting geldt het uitkeringsverbod op het vermogen van de stichting na de omzetting in een coöperatie. Ten slotte zullen lidmaatschapsrelaties moeten worden opgezet, waardoor de sportverenigingen lid kunnen worden van de sportcoöperatie.[165]

Paragraaf 6.3.3 Model met subsidie die niet gericht is op dekken van exploitatietekort

In Paragraaf 3.1.2.2 is gebleken dat een instelling die slechts winstgevend kon zijn met behulp van de ontvangen overheidssubsidies toch kon kwalificeren als instelling met winstoogmerk. Als gevolg daarvan zou een sportstichting in het exploitatiemodel dat is weergegeven in Figuur 4.4 (p. 48) als instelling met winstoogmerk kunnen kwalificeren indien de gemeente een subsidie verstrekt aan de sportstichting. Dit model is weergegeven in Figuur 6.1.

Figuur 6.1 Gemeente verstrekt subsidie aan sportstichting



[163] Art. 2:53a lid 1 jo. art. 2:26 lid 3 BW.
[164] Art. 28a lid 3 Wet VPB 1969 en Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 april 2011, BLKB2011/511M, *Stcrt.* 2011, 9808, par. 5.
[165] Van Houte 2009, p. 216.

In dit model handelt de sportstichting met winstoogmerk als de ontvangen subsidie niet slechts is gericht op het dekken van exploitatietekorten en een exploitatieoverschot wordt behaald dat (deels) wordt uitgekeerd. Van belang daarbij is dat de gemeente en de sportstichting handelen als onafhankelijke partijen en een willekeurige derde in dezelfde omstandigheden de activiteiten zou voortzetten. Doordat de sportstichting handelt met een winstoogmerk is de sportvrijstelling niet van toepassing op het ter beschikking stellen van de sportaccommodatie, met als gevolg dat het verlaagde tarief van toepassing blijft. De uiteindelijke situatie is gelijk aan de situatie van voor de verruiming van de sportvrijstelling.

Paragraaf 6.4 Verruiming van de sportvrijstelling voorlopig uitgesteld

Paragraaf 6.4.1 Reden voor uitstel

De staatssecretaris van Financiën heeft reeds in augustus 2014 aangegeven dat het voor de hand ligt om de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn over te nemen in de Nederlandse wetgeving. Hij gaf toen aan dat alle aspecten die samenhangen met de gevolgen van de verruiming van de sportvrijstelling voor het ter beschikking stellen van sportaccommodaties worden onderzocht. Daaronder vielen de juridische, financiële, organisatorische, administratieve en uitvoeringsaspecten.[166]

Met betrekking tot de financiële aspecten heeft de staatssecretaris een maand later het volgende aangegeven: ‘het compenseren van betrokkenen voor de gevolgen van jurisprudentie is geen automatisch recht’.[167] De minister van VWS vindt dat het geld dat bespaard wordt door de verruiming van de sportvrijstelling ook weer terecht moet komen bij de sport. De belangrijkste vraag wat dat voornemen betreft is hoe dat geld op de juiste plek komt.[168]

De budgettaire gevolgen die de verruiming van de sportvrijstelling met zich meebrengt, zijn volgens de staatssecretaris van Financiën de reden waarom een aanpassing van de wet op korte termijn niet mogelijk is.[169] Het antwoord van de minister van VWS op Kamervragen luidt als volgt:[170]

‘Dat gebeurt pas als de financiële verevening van de maatregel voor de sport zo is geregeld dat zij niet in strijd is met de begrotingsregels. De herijking van de begrotingskaders biedt daarvoor een eerste gelegenheid, bijvoorbeeld bij de formatie van een nieuw kabinet. Om het even gewoon in het Hollands te zeggen: dit is een langebaanschuif.’

166 *Aanhangsel handelingen II* 2013/14, 2748, p. 2.
167 *Aanhangsel handelingen II* 2013/14, 2998, p. 3.
168 *Kamerstukken II* 2014/15, 34000, nr. 32, p. 21.
169 Brief staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, IZV/2015/968U, *V-N* 2015/66.16, p. 7.
170 *Kamerstukken II* 2014/15, 30234, nr. 134, p. 14.

Paragraaf 6.4.2 Kan het uitstel van de verruiming worden gezien als staatssteun?

Door het uitstellen van de verruiming van de sportvrijstelling, rijst de vraag of dit uitstel aan te merken is als staatssteun. Tijdens het seminar 'Staatssteun in en rondom zeehavens' dat werd gehouden op 25 september 2014 heeft Van der Tweel de volgende omschrijving gegeven van een staatssteunmaatregel:

'Een begunstiging van bepaalde ondernemingen of producties, met staatsmiddelen bekostigd waardoor de mededinging wordt vervalst en het tussenstaatse handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed.'[171]

Uit artikel 107, eerste lid VWEU blijkt dat niet uitmaakt in welke vorm de steun met staatsmiddelen wordt bekostigd. Bij fiscale steunmaatregelen worden meestal kosten die ondernemingen normaal gesproken zelf zouden dragen weggenomen.[172] Dat is ook het geval bij de vrijstelling voor zeehavens in de Wet VPB 1969. De Europese Commissie heeft naar aanleiding van een formele onderzoeksprocedure besloten dat het hanteren van deze vrijstelling staatssteun is en heeft Nederland gevraagd om de vrijstelling in te trekken.[173] Het verlenen van de vrijstelling vormt een begunstiging voor zeehavens die met staatsmiddelen wordt bekostigd. Deze begunstiging wordt geacht niet verenigbaar te zijn met het internationale handelsverkeer binnen de Europese Unie.

Als gevolg van het uitstellen van de verruiming van de sportvrijstelling, geldt voor de exploitatie van een sportaccommodatie door niet-winstbeogende instellingen het verlaagde tarief. Op grond van de Btw-richtlijn zou een dergelijke dienst echter zijn vrijgesteld. Door het toekennen van het verlaagde tarief, ontstaat bij de dienstverrichter een recht op aftrek van btw. Daardoor wordt een belastingvoordeel behaald dat in strijd is met het Europese recht. Het verkrijgen van dit belastingvoordeel kan als een begunstiging als bedoeld in artikel 107 VWEU worden gezien. Het voordeel wordt met staatsmiddelen bekostigd en komt slechts toe aan bepaalde ondernemingen, namelijk de niet-winstbeogende instellingen die een sportaccommodatie exploiteren aan anderen dan leden. De vraag is of dit belastingvoordeel het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt, zodat daadwerkelijk sprake is van staatssteun.

In 2003 heeft de Europese Commissie een beschikking gegeven die de door gemeenten getroffen steunmaatregelen ten gunste van jachthavens zonder winstoogmerk betrof. De Europese Commissie oordeelde dat sprake was van een begunstiging van de jachthavens die leidde tot 'een zekere vervalsing van de (plaatselijke) mededinging'. Echter kon niet de conclusie getrokken worden dat de begunstiging het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig zou beïnvloeden.[174] Deze conclusie

[171] W.P. Weterings en C.E. van der Linden, 'Staatssteun in en rondom zeehavens', *WFR* 2015/165, par. 2.3.
[172] W.P. Weterings en C.E. van der Linden, 'Staatssteun in en rondom zeehavens', *WFR* 2015/165, par. 4.2.
[173] A. Gunn, 'EC vraagt Nederland, België en Frankrijk hun havens te belasten', *NTFR* 2016/576.
[174] Beschikking Commissie, 29 oktober 2003, C (2003)3890, PbEU 2004 L 34/63, pt. 55.

werd getrokken als gevolg van, zoals Hoogeveen heeft omschreven, 'een combinatie van een klein marktaandeel, een laag bedrag aan steun en de kleine kans dat concurrentie optreedt met aanbieders in andere lidstaten'.[175] Bij het onderzoek naar de voorwaarde die inhoudt dat de steunmaatregelen het handelsverkeer tussen de lidstaten niet mogen beïnvloeden, heeft de Europese Commissie verwezen naar een eerdere zaak die de steun aan een zwembad in Dorsten (Duitsland) betrof. De Europese Commissie oordeelde dat er geen kans bestond dat het handelsverkeer tussen lidstaten werd beïnvloed, aangezien het zwembad niet gericht was op het trekken van internationale bezoekers. Daarbij werd de vergelijking gemaakt met steun aan grote themaparken die zich richten op de (inter)nationale markt en ook reclame maken tot ver buiten het gebied waarin zij gevestigd zijn.[176]

Aangezien de markt waarbinnen de exploitatie van sportaccommodaties plaatsvindt geen internationaal karakter heeft, verwacht ik niet dat het handelsverkeer tussen lidstaten wordt beïnvloed door het belastingvoordeel dat toekomt aan bepaalde instellingen die op deze markt prestaties verrichten. Op basis van de eerdere oordelen van de Europese Commissie zou daaruit volgen dat het uitstellen van de sportvrijstelling niet kwalificeert als staatssteun.

De Europese Commissie heeft in een verordening vastgelegd welke categorieën steun op grond van artikel 107 en 108 VWEU met de interne markt verenigbaar worden verklaard. De steun voor sportinfrastructuur is opgenomen als een dergelijke categorie, mits wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden. Deze voorwaarden zien bijvoorbeeld op het gebruik van de sportinfrastructuur voor professionele sportbeoefening en de vorm van de verleende steun. De steun voor sportinfrastructuur kan worden verleend in de vorm van investeringssteun of van exploitatiesteun. In het eerste geval worden de kosten voor investeringen in activa bedoeld en in het tweede geval betreft het de kosten die worden gemaakt voor de met de infrastructuur geboden diensten.[177] Het belastingvoordeel dat toekomt aan instellingen die door het uitblijven van de verruiming van de sportvrijstelling voor de exploitatie van een sportaccommodatie het verlaagde tarief kunnen toepassen, bestaat uit de aftrek van btw op kosten die gemaakt worden voor de sportaccommodatie. Aangezien het alleen kosten die betrekking hebben op de sportaccommodatie betreft, kan dit belastingvoordeel worden gezien als steun die verenigbaar is met de interne markt. Als aanvullende voorwaarde geldt dat het steunbedrag niet mag leiden tot een exploitatiewinst. Aangezien het belastingvoordeel alleen toekomt aan niet-winstbeogende instellingen, verwacht ik niet dat deze voorwaarde een belemmering vormt.[178]

[175] Hoogeveen 2011, p. 250.
[176] Beschikking Commissie, 29 oktober 2003, C (2003)3890, PbEU 2004 L 34/63, pt. 48.
[177] Verordening (EU) nr. 651/2014, PB L 187, p. 67.
[178] Gezien het winstbegrip in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn mogen niet-winstbeogende instellingen wel winst maken, maar mag deze winst niet worden uitgekeerd. Het is onzeker of dit in lijn is met wat de Europese Commissie beoogt. Ik verwacht niet dat dit problemen oplevert, aangezien de instelling de winst niet uitkeert, maar op een later moment alsnog besteedt aan de activiteiten die door de instelling worden verricht.

Paragraaf 6.4.3 Kan Nederland worden verplicht om de sportvrijstelling op korte termijn aan te passen?

Indien de Europese Commissie van oordeel is dat Nederland met het uitstellen van de verruiming van de sportvrijstelling een vanuit het VWEU opgelegde verplichting schendt, kan de Europese Commissie een verdragsschendingsprocedure starten.[179] De Europese Commissie zal Nederland een ingebrekestelling sturen waarin de verdragsschending wordt omschreven. Nederland dient vervolgens binnen een bepaalde termijn te reageren. Mocht dit niet tot een bevredigend resultaat leiden, dan zal de Europese Commissie een 'met redenen omkleed advies' uitbrengen waarin haar definitieve standpunt wordt bepaald. De Europese Commissie zal dan ook een termijn stellen waarbinnen de verruiming van de sportvrijstelling plaats dient te vinden. Wanneer Nederland daar niet aan voldoet, kan de Europese Commissie het HvJ vragen een uitspraak te doen.[180] Ik verwacht niet dat het zover komt, aangezien de staatssecretaris van Financiën reeds heeft aangegeven dat de sportvrijstelling verruimd zal worden. Daarnaast heeft het HvJ in het Bridport and West Dorset arrest al uitgesproken dat het vereiste 'aan hun leden' een niet toegestane beperking van de vrijstelling voor sportbeoefening is.

De niet-winstbeogende instellingen die een sportaccommodatie exploiteren, kunnen zich op basis van vaste jurisprudentie van het HvJ al beroepen op toepassing van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn.[181] Gezien het feit dat het recht op aftrek van btw dan vervalt, verwacht ik niet dat hiervan gebruik zal worden gemaakt.

Een verdragsschendingsprocedure kan ook worden gestart indien de Europese Commissie toch van oordeel is dat sprake is van staatssteun. Het is waarschijnlijk dat de vrijstelling dan onmiddellijk dient te worden aangepast en de steun die onrechtmatig is verkregen wordt teruggevorderd. De instellingen die 'onterecht' btw in aftrek hebben gebracht, zullen dit aan de overheid terug moeten betalen. Daarnaast kan aan Nederland een dwangsom en een boete worden opgelegd.[182]

[179] Art. 258 VWEU.
[180] Zie www.europa-nu.nl (zoek op *Inbreukprocedure*) en www.minbuza.nl (zoek op *Verdragsschendingsprocedure*).
[181] Zie onder andere HvJ EU, 28 november 2013, nr. C-319/12 (*MDDP*), *V-N* 2014/7.16, r.o. 47.
[182] De staatssecretaris van Financiën beschrijft deze procedure in antwoord op Kamervragen inzake de vrijstelling voor zeehavens in de Wet VPB 1969. Zie *Aanhangsel handelingen II* 2015/16, 1131.

Paragraaf 6.5 Tussenconclusie

Als gevolg van de verruiming van de sportvrijstelling zal de exploitatie van sportaccommodaties door instellingen zonder winstoogmerk niet meer tegen het verlaagde tarief belast zijn, maar onder de sportvrijstelling vallen. De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn brief van 23 november 2015 geconcludeerd dat het opnemen van één van de optionele voorwaarden van artikel 133 van de Btw-richtlijn niet tot een andere uitwerking kan leiden. Hetzelfde geldt voor de uitsluitingen van artikel 134 Btw-richtlijn die in de toekomst ook in de Wet OB 1968 worden geïmplementeerd. Naar mijn mening kunnen de voorwaarde van artikel 133, onderdeel d van de Btw-richtlijn en de uitsluiting van artikel 134, onderdeel b van de Btw-richtlijn wel tot een andere uitwerking leiden. De terbeschikkingstelling van sportaccommodaties door sportstichtingen of gemeenten kan in mijn ogen weldegelijk tot verstoring van de mededinging leiden. Daarnaast staat het winstbegrip, dat zowel in het Europese als in het nationale recht wordt gehanteerd, toe dat niet-winstbeogende instellingen wel naar een exploitatieoverschot kunnen streven, waardoor kan worden voldaan aan de voorwaarden van de genoemde uitsluiting.

Doordat de prestaties van een instelling zonder winstoogmerk die een sportaccommodatie exploiteert vanuit de belaste sfeer overgaan naar de vrijgestelde sfeer, vervalt het recht op aftrek van btw. Het vervallen van het recht op aftrek van btw heeft gevolgen voor investeringen in de toekomst, maar ook voor investeringen die in de afgelopen tien jaar zijn gedaan. De in aftrek gebrachte btw dient te worden herzien indien de sportaccommodatie in die periode nieuw is gebouwd of zodanig is verbouwd dat sprake is van ‘in wezen nieuwbouw’. De staatssecretaris van Financiën heeft nog geen duidelijkheid gegeven of en op welke manier overgangsmaatregelen getroffen zullen worden.

Het recht op aftrek van btw vervalt alleen voor instellingen zonder winstoogmerk. Als gevolg van de negatieve effecten van het vervallen van het recht op aftrek van btw, is het denkbaar dat instellingen bij voorkeur aangemerkt willen worden als instelling met winstoogmerk. Een sportstichting die een sportaccommodatie exploiteert kan kwalificeren als een instelling met winstoogmerk door het doen van een winstuitkering. Aangemerkt als winstuitkering worden de betalingen waartegenover geen tegenprestatie van de stichting staat, mits de uitkeringen een ideële of sociale strekking hebben. Ook kan worden besloten tot het omzetten van een sportstichting in een andere rechtspersoon, zoals een b.v. of een sportcoöperatie, waardoor het eenvoudiger wordt om een winstuitkering te doen. In het model waar de gemeente eigenaar is van de sportaccommodatie en de sportstichting de sportaccommodatie exploiteert, kan de sportstichting ook kwalificeren als instelling met winstoogmerk. Dat is bijvoorbeeld mogelijk indien de gemeente aan de sportstichting een subsidie verstrekt die niet is gericht op het dekken van exploitatietekorten en de sportstichting een exploitatieoverschot behaalt dat (deels) wordt uitgekeerd.

De verruiming van de sportvrijstelling is vanwege budgettaire gevolgen op korte termijn niet haalbaar. Het uitstellen van de verruiming leidt tot een met staatsmiddelen bekostigde begunstiging van de instellingen zonder winstoogmerk die een sportaccommodatie exploiteren. Indien dit belastingvoordeel het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloedt, vormt deze begunstiging staatssteun. Naar mijn mening is dat niet het geval, omdat de markt waarbinnen de exploitatie van sportaccommodaties plaatsvindt geen internationaal karakter heeft. Daarnaast kan het belastingvoordeel worden gezien als steun die door de Europese Commissie is aangemerkt als met de interne markt verenigbare steun.

Mocht de Europese Commissie van oordeel zijn dat Nederland een verplichting schendt die vanuit het VWEU is opgelegd, dan kan een verdragsschendingsprocedure worden gestart. Een niet-winstbeogende instelling die een sportaccommodatie exploiteert, kan zich reeds beroepen op toepassing van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn. In het geval dat het uitstellen van de verruiming van de sportvrijstelling als staatssteun wordt gezien, dan zal de ‘onterecht’ in aftrek gebrachte btw aan de overheid terugbetaald dienen te worden en kan aan de overheid een boete worden opgelegd.

Hoofdstuk 7 Conclusie en aanbevelingen

Voor het beantwoorden van de probleemstelling van dit onderzoek wordt de probleemstelling in twee deelvragen gesplitst:

1. *Wanneer is het toepassen van het verlaagde tarief dat geldt voor 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening' door een instelling die een sportaccommodatie exploiteert daadwerkelijk in strijd met het Europese Recht?*
2. *Wat zijn de fiscale gevolgen van een mogelijke verruiming van de sportvrijstelling?*

Paragraaf 7.1 Beantwoording van de eerste deelvraag

In de Btw-richtlijn geldt het verlaagde tarief voor de exploitatie van sportaccommodaties wanneer deze dienst wordt verricht door winstbeogende instellingen. Voor niet-winstbeogende instellingen die een sportaccommodatie exploiteren geldt de vrijstelling voor sportbeoefening. In Nederland geldt voor het toepassen van de sportvrijstelling het vereiste dat de diensten worden verleend aan leden van de organisatie. Dit vereiste voorkomt dat de exploitatie van sportaccommodaties onder de sportvrijstelling valt. Doordat een dergelijke beperking niet als optie is genoemd in de Btw-richtlijn, vormt dit vereiste een niet toegestane beperking van de vrijstelling voor sportbeoefening. Als gevolg daarvan is het toepassen van het verlaagde tarief op de exploitatie van sportaccommodaties door niet-winstbeogende instellingen in strijd met het Europese recht.

Het laten gelden van het verlaagde tarief voor het geven van training, instructie en begeleiding lijkt in overeenstemming te zijn met het Europese recht. Het is onzeker of dat ook geldt voor het toepassen van het verlaagde tarief op de terbeschikkingstelling van roerend goederen.

Paragraaf 7.2 Beantwoording van de tweede deelvraag

In de praktijk komen diverse modellen voor waarin een sportaccommodatie door een sportstichting wordt geëxploiteerd. Deze modellen hebben een fiscaal gunstige uitwerking, doordat de sportstichting de btw over kosten met betrekking tot de sportaccommodatie in aftrek kan brengen. Dat zou niet mogelijk zijn geweest wanneer de sportvereniging de sportaccommodatie zelf zou exploiteren. De staatssecretaris van Financiën wil de modellen die zijn gericht op het behalen van een belastingvoordeel weren, daarvoor is in het Sportbesluit een gedetailleerde omschrijving van misbruik van recht opgenomen. Uit de nationale jurisprudentie is gebleken dat in bepaalde omstandigheden geen sprake hoeft te zijn van misbruik van recht. In deze modellen is de exploitatie van de sportaccommodatie door de sportstichting belast tegen het verlaagde tarief dat geldt voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, waardoor de sportstichting een recht op aftrek van btw bezit.

Als gevolg van de voorgenomen verruiming van de sportvrijstelling zal de exploitatie van sportaccommodaties door een niet-winstbeogende instelling onder de sportvrijstelling vallen. De niet-winstbeogende instelling verliest daardoor het recht op aftrek van btw. Het is nog onduidelijk of een overgangsmaatregel wordt getroffen voor de herziening van de reeds in aftrek gebrachte btw.

Mijns inziens bieden de beperking van artikel 133, onderdeel d van de Btw-richtlijn en de uitsluiting van artikel 134, onderdeel b van de Btw-richtlijn in een aantal gevallen nog een mogelijkheid om de exploitatie van sportaccommodaties toch onder het verlaagde tarief te laten vallen.

Voor winstbeogende instellingen die een sportaccommodatie exploiteren blijft het verlaagde tarief van toepassing. Het doen van een winstuitkering kan ertoe leiden dat een sportstichting als instelling met winstoogmerk kwalificeert. Een omzetting van de sportstichting in een andere rechtspersoon, zoals een besloten vennootschap of een sportcoöperatie, kan het doen van een winstuitkering vereenvoudigen. Een winstoogmerk kan ook worden vastgesteld wanneer de sportstichting een subsidie van de gemeente ontvangt die niet is gericht op het dekken van exploitatietekorten en de sportstichting een exploitatieoverschot behaald dat (deels) wordt uitgekeerd.

De Europese Commissie kan een verdragsschendingsprocedure starten waarin Nederland wordt verzocht om de sportvrijstelling aan te passen. Een niet-winstbeogende instelling die een sportaccommodatie exploiteert, kan zich echter reeds op toepassing van de vrijstelling voor sportbeoefening uit de Btw-richtlijn beroepen. Het uitstellen van de verruiming van de sportvrijstelling heeft naar mijn mening niet tot gevolg dat de overheid verboden staatssteun verleent aan de instellingen zonder winstoogmerk, aangezien het handelsverkeer tussen lidstaten niet ongunstig wordt beïnvloed.

Kortom, er bestaat op sommige punten nog onzekerheid over de uitwerking en de gevolgen van de verruiming van de sportvrijstelling. Zeker is in ieder geval dat de verruiming doorgevoerd gaat worden, aangezien de huidige sportvrijstelling in strijd is met het Europese recht.

Literatuurlijst

Boeken

Van Hilten & Van Kesteren 2012
M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.

Hoogeveen 2011
M.J. Hoogeveen, *De kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving* (diss. Tilburg), Den Haag: Sdu 2011.

Raaijmakers 2006
M.J.G.C. Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Deventer: Kluwer 2006.

Van Houte 2009
C.P.M. van Houte, *De stichting in het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2009.

Artikelen

J.P.W.H.T. Becks en J. van der Laan, 'Geen cassatie op grond van misbruik van recht tegen stichting die kunstgrasveld aanlegt en exploiteert', *NTFR* 2015/1097.

A.J. Blank, 'Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting', *WFR* 2002/691.

C. Boskan & A.F.P. Dekker, 'De sportvrijstelling in de btw: een 'tikkie breder', *NTFR Artikelen* 2014/4.

K. Dijkstra en I. Duinker, 'Btw-heffing over 'sportbeoefening' en 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', *BTW-bulletin* 2015/2.

C.M. Ettema, 'Gregg & Gregg; Hof van Justitie over vrijgestelde prestaties door inrichtingen, organisaties en instellingen', *BtwBrief* 1999 nr. 11/42.

A. Gunn, 'EC vraagt Nederland, België en Frankrijk hun havens te belasten', *NTFR* 2016/576.

Steller, 'Deining rond btw en sport', *Het Register* 2014-05.

J.J.P. Swinkels, 'Sports under EU VAT', 21 Intl. VAT Monitor 4 (2010), Journals IBFD.

W.P. Weterings en C.E. van der Linden, 'Staatssteun in en rondom zeehavens', *WFR* 2015/165.

Overig

Bulletin EG 12-1986, punt 2.4.28.

NOC*NSF, ‘Ledental NOC*NSF over 2013’.

Regelgeving en parlementaire stukken

Europese stukken

Verordening (EU) nr. 651/2014, PB L 187.

Tweede Verslag van de Commissie, COM(88)799 def. van 20 december 1988.
Beschikking Commissie, 29 oktober 2003, C (2003)3890, PbEU 2004 L 34/63, pt. 55.
Witboek Sport van de Commissie, COM(2007)391 def. van 11 juli 2007.

Nationale stukken

Kamerstukken II 1953/54, 2602, nr. 10.
Kamerstukken II 1953/54, 2602, 5 (MvA).
Kamerstukken II 1967/68, *9324, 2*.
Kamerstukken II 1967/68, 9324, 5 (VV).
Kamerstukken II 1967/68, 9324, 6 (MvA).
Kamerstukken II 1967/68, *9324, 35*.
Kamerstukken II 1967/68, *9324, 58*.
Kamerstukken II 1977/78, 14887, 3 (MvT).
Kamerstukken II 1986/87, 20030, 3 (MvT).
Kamerstukken II 1999/00, 26800, 31.
Kamerstukken II 1999/00, 27222, 1.
Kamerstukken II 2000/01, 27222, 2.
Kamerstukken II 2001/02, 28015, 1.
Kamerstukken II 2001/02, 28015, 3, (MvT).
Kamerstukken II 2001/02, 28015, 6, (NV).
Kamerstukken II 2014/15, 34000, nr. 32.
Kamerstukken II 2014/15, 34002, nr. 102.
Kamerstukken II 2014/15, 30234, nr. 134.
Kamerstukken II 2015/16, niet-dossierstuk nr. 2015D50600.

Aanhangsel handelingen II 1998/99, 756.
Aanhangsel handelingen II 1998/99, 1172.
Aanhangsel handelingen II 2010/11, 2546.
Aanhangsel handelingen II 2013/14, 2748.
Aanhangsel handelingen II 2013/14, 2998.
Aanhangsel handelingen II 2015/16, 1131.

Mededeling ministerie van Financiën van 18 februari 1988, nr. VB88/39, *V-N* 1988/892, 34.
Brief staatssecretaris van Financiën van 10 maart 1994, nr. DB94/807, *V-N* 1994/986.
Wet van 14 december 2001 tot wijziging van belastingwetten, *Stb*. 2001, 643.
Besluit van 18 december 2001 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, *Stb*. 2001,701.
Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 april 2011, BLKB2011/511M, *Stcrt*. 2011, 9808.
Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 4 september 2014, BLKB2014/123M, *Stcrt*. 2014, 26112.
Brief staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, IZV/2015/968U, *V-N* 2015/66.16.

Jurisprudentielijst

Europese Hof van Justitie

Ursula Becker
HvJ EG 19 januari 1982, nr. 8/81 (*Ursula Becker*), ECLI:EU:C:1982:7.

Van Dijk's Boekhuis
HvJ EG 14 mei 1985, nr. 139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*), *BNB* 1985/335.

SUFA
HvJ EG 15 juni 1989, nr. C-348/87 (*SUFA*), *FED* 1989/559.

Bulthuis-Griffioen
HvJ EG 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (*Bulthuis-Griffioen*), *FED* 1995/703.

Commissie Spanje
HvJ EG 7 mei 1998, nr. C-124/96 (*Commissie Spanje*), ECLI:EU:C:1998:204.

Gregg & Gregg
HvJ EG 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg & Gregg*), *BNB* 1999/395.

Stockholm Lindöpark
HvJ EG 18 januari 2001, nr. C-150/99 (*Stockholm Lindöpark*), *V-N* 2001/11.21.

Kennemer Golfclub
HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-174/00 (*Kennemer Golfclub*), *BNB* 2003/30.

Zoological Society of London
HvJ EG 21 maart 2002, nr. C-267/00 (*Zoological Society of London*), *V-N* 2002/25.19.

Hoffmann
HvJ EG 3 april 2003, nr. C-144/00 (*Hoffmann*), *BNB* 2003/196.

Kingscrest
HvJ EG 26 mei 2005, nr. C-498/03 (*Kingscrest*), *V-N* 2005/29.19.

Turn- und Sportunion Waldburg
HvJ EG 12 januari 2006, nr. C-246/04 (*Turn- und Sportunion Waldburg)*, ECLI:EU:C:2006:22.

Halifax
HvJ EG 21 februari 2006, nr. C-255/02 (*Halifax*), *BNB* 2006/170.

Jespers
HvJ EG 1 juni 2006, nr. C-233/05, (*Jespers*), *V-N* 2006/42.14.

Canterbury Hockey Club
HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), *V-N* 2008/49.18.

Weald Leasing
HvJ EU 22 december 2010, nr. C-103/09 (*Weald Leasing*), *BNB* 2011/203.

Mesto Zamberk
HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Mesto Zamberk*), *V-N* 2013/15.17.

MDDP
HvJ EU, 28 november 2013, nr. C-319/12 (*MDDP*), *V-N* 2014/7.16.

Bridport and West Dorset Golf Club
HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club)*, *BNB* 2014/63.

Luc Varenne
HvJ EU 22 januari 2015, nr. C-55/14, (*Luc Varenne*), *V-N* 2015/13.18.

Surgicare
HvJ EU 12 februari 2015, nr. C-662/13, (*Surgicare*), *BNB*-/2015-196.

Commissie Nederland
HvJ EU 25 februari 2016, nr. C-22/15 (*Commissie Nederland*), ECLI:EU:C:2016:118.

Hoge Raad

HR 1 juli 1987, nr. 23 823, *BNB* 1987/266.

HR 7 oktober 1992, nr. 28 413, *BNB* 1992/390.

HR 26 augustus 1998, nr. 33 518, *BNB* 1998/372, m.nt. M.E. van Hilten.

HR 17 januari 1999, nr. 33 988, *V-N* 2000/8.17.

HR 7 juni 2000, nr. 35 388, *V-N* 2000/29.27.

HR 11 februari 2005, nr. 38 022, *BNB* 2005/223.

HR 10 augustus 2007, nr. 43.169 (concl A-G De Wit), *V-N* 2007/5.14 (*Wandelevenement*).

HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, *V-N* 2007/40.27 (*Wandelevenement*).

HR 2 november 2011, nr. 36355, *V-N* 2001/61.22.

HR 2 december 2011, nr. 11/00311, *V-N* 2011/66.23 (*Hardlooptrainingen openbare weg*).

HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *V-N* 2012/19.24.

HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *V-N* 2012/37.26.

HR 16 november 2012, nr. 10/04024, *V-N* 2012/62.14.

HR 10 februari 2012, nr. 08/05317, *BNB*2012/127.

HR 10 februari 2012, nr. 09/03203, *V-N*2012/13.20.

HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114.

HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *V-N* 2015/32.16.

Gerechtshoven

Hof ´s-Gravenhage 9 december 1979, nr. 99/1977, *BNB* 1981/84.

Hof Amsterdam 22 januari 1985, nr. 2451/83, *BNB* 1986/330.

Hof 's-Gravenhage 20 maart 1998, nr. 97/2262, *V-N* 1998/36.21.

Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 1999, nr. 97/0693, *V-N* 1999/53.17.

Hof 's-Gravenhage 8 februari 2001, nr. 99/1482, *V-N* 2001/23.32.

Hof Leeuwarden 16 februari 2001, nr. 234/99, *V-N* 2001/20.31.

Hof Leeuwarden 16 februari 2001, nr. 234/99 Toelichting, *V-N* 2001/42.17.

Hof Amsterdam 4 februari 2008, nr. 06/00490, ECLI:NL:GHAMS:2008:BC5089.

Hof 's-Gravenhage 26 maart 2009, nr. ECLI:NL:GHSGR:2009:5604.

Hof Arnhem 11 december 2012, nr. 12-00103, *V-N* 2013/37.16.

Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, *V-N* 2015/33.25.25.

Intrekking beroepschrift in cassatie van 21 november 2014, nr. DGB 2014-5821 n.a.v. Hof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, *V-N* 2015/33.25.25.

Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nr. 14/00370, *V-N* Vandaag 2015/2458 en *V-N* 2015/64.2.4.

Rechtbanken

Rechtbank Breda, 16 december 2008, nr. AWB08/2236, *V-N* 2009/25.19.

Rechtbank Noord-Nederland 2 december 2014, nr. LEE 13/1260, ECLI:NL:RBNNE:2014:6782, *V-N* 2015/14.3.4, NTFR 2015/1165.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 januari 2015, nr. AWB 14/490, ECLI:NL:RBZWB:2015:2195.