



Sport en Btw

Zit de btw-regelgeving omtrent sport in de blessuretijd?

Naam :
Studierichting :
Administratienummer :
Datum :
Examencommissie :

J.G.R. Sloot
Fiscale Economie
107178
20 april 2016
Prof. Dr. G.J. van Norden
R. Wijkstra LL.M

Voorwoord

Voor u ligt de scriptie ‘Sport en btw – zitten we in de blessuretijd?’. Hierin heb ik onderzoek gedaan naar de verschillende sport bepalingen in de btw. Deze scriptie heb ik geschreven in het kader van mijn afstuderen aan de opleiding Master Fiscale Economie aan Tilburg University.

De opleiding begon in 2011 met de Bachelor Fiscale Economie. Toen wist ik nog totaal niet wat het allemaal zou inhouden, maar bezig zijn met cijfers en kritisch zijn op teksten lagen wel in mijn aard.

Het was niet makkelijk om een onderwerp te kiezen. Er is echter voldoende te schrijven over de btw. Op 7 oktober 2015 begon mijn masterscriptie dan toch echt. Op die dag had ik het eerste gesprek met mijn begeleidster Roxanne Wijkstra waarbij de knoop voor een onderwerp werd doorgehakt. Ik ben altijd sportief geweest en bij een aantal verenigingen lid geweest of nog steeds lid. Hierdoor voelde ik mij direct betrokken bij het onderwerp.

Per 1 september ben ik begonnen bij PwC als werkstudent. Daar heb ik al veel mogen leren omtrent de btw. Daarnaast werd ik op de hoogte gehouden van nieuwe stukken en jurisprudentie die te maken hadden met mijn onderwerp. Daarom wil ik mijn collega’s bij PwC bedanken voor deze informatie en het uitoefenen van gepaste druk om mijn scriptie spoedig af te ronden.

Daarnaast wil ik nog mijn studiegenoten bedanken voor alle overleggen, vragen, antwoorden en groepsopdrachten. Ten slotte wil ik mijn vriendin en ouders bedanken voor de steun tijdens zowel het schrijven van mijn scriptie als mijn studie. Zij hebben mij altijd aangemoedigd om te gaan studeren en hebben mij ook al die jaren gesteund.

Inhoudsopgave

VOORWOORD	2
INHOUDSOPGAVE	3
AFKORTINGENLIJST	5
1. INLEIDING	6
1.1. AANLEIDING VAN HET ONDERZOEK	6
1.2. PROBLEEMSTELLING	7
1.3. VERANTWOORDING VAN DE OPZET	7
2. SPORT EN BEWEGEN IN DE BTW-RICHTLIJN	9
2.1. INLEIDING	9
2.2. SPORTVRIJSTELLING IN DE BTW-RICHTLIJN	9
2.2.1. <i>Sommige diensten</i>	10
2.2.2. <i>Nauwe samenhang</i>	10
2.2.2.1. Canterbury Hockey Club	11
2.2.2.2. Město Žamberk	11
2.2.2.3. Criterium nauwe samenhang	12
2.2.3. <i>Sport</i>	12
2.2.4. <i>Instellingen zonder winstoogmerk</i>	13
2.2.5. <i>Voor personen die aan sport doen</i>	14
2.2.6. <i>Bridport and West Dorset Golf Club</i>	15
2.3. GEBRUIKMAKEN VAN SPORTACCOMMODATIES	16
2.3.1. <i>Vergelijking sportaccommodatie en de sportvrijstelling</i>	17
2.3.2. <i>Het begrip ‘sportaccommodatie’</i>	17
2.4. DEELCONCLUSIE	18
3. SPORT EN BEWEGEN IN DE WET OB 1968	20
3.1. INLEIDING	20
3.2. DEFINITIE VAN SPORT	20
3.2.1. <i>Actieve sportbeoefening van de mens</i>	20
3.2.2. <i>Rechtbank Haarlem</i>	22
3.3. SPORTVRIJSTELLING	22
3.3.1. <i>Winstoogmerk</i>	23
3.3.1.1. Alle activiteiten of per transactie beoordelen	24
3.3.2. <i>Aan hun leden</i>	24
3.4. SPORTACCOMMODATIE IN DE WET OB	25
3.4.1. <i>Gelegenheid geven tot sportbeoefening</i>	26
3.4.1.1. Vierdaagse arrest	26
3.4.1.2. Jurisprudentie volgend op het Vierdaagse arrest	27
3.4.1.3. Zeil- en surfschool	28
3.5. GELEGENHEID GEVEN TOT SPORTBEOEFENING NA WIJZIGING BTW-SPORTVRIJSTELLING	29
3.5.1. <i>Brief van 23 november 2015</i>	29
3.5.1.1. Concurrentieverstoring	30
3.5.1.2. Vergoeding beheer en bestuur	31
3.6. DEELCONCLUSIE	32
4. SPORTSTRUCTUREN	34
4.1. INLEIDING	34
4.2. VERHUUR OF TER BESCHIKKING STELLEN?	34
4.2.1. <i>Passieve verhuur of verhuur-plus?</i>	34
4.2.1.1. Hof van Justitie	35
4.3. SPORTSTRUCTUREN IN DE PRAKTIJK	36
4.3.1. <i>Directe terbeschikkingstelling door gemeente</i>	36
4.3.2. <i>Terbeschikkingstelling aan vereniging</i>	37

4.3.3.	<i>Terbeschikkingstelling aan gemeentelijke stichting</i>	37
4.3.3.1.	<i>Stichting</i>	38
4.3.3.2.	<i>Alternatief</i>	39
4.4.	DEELCONCLUSIE	40
5.	MISBRUIK VAN RECHT	41
5.1.	INLEIDING	41
5.2.	MISBRUIK VAN RECHT IN JURISPRUDENTIE VAN HET HOF VAN JUSTITIE	41
5.2.1.	<i>Halifax</i>	41
5.2.1.1.	<i>Twee criteria</i>	41
5.2.2.	<i>WebmindLicenses</i>	42
5.2.3.	<i>Schoolmodellen</i>	43
5.3.	SPORTSTRUCTUREN	44
5.3.1.	<i>Misbruik van recht in het Sportbesluit</i>	44
5.3.2.	<i>Symbolische vergoeding</i>	45
5.3.3.	<i>Misbruik van recht in sportstructuren</i>	46
5.3.3.1.	<i>Economische realiteit</i>	47
5.3.3.2.	<i>Multifunctioneel kunstgrasveld</i>	48
5.3.3.3.	<i>Hof Amsterdam 8 oktober 2015</i>	49
5.4.	SPORTBESLUIT VS. JURISPRUDENTIE	50
5.4.1.	<i>Sportstructuren vs. Sportbesluit</i>	51
5.5.	DEELCONCLUSIE	52
6.	CONCLUSIE	55
6.1.	SLOTSOM	55
6.2.	MIJN VISIE	57
	LITERATUURLIJST	59
	JURISPRUDENTIEREGISTER	63

Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
BNB	Beslissingen in Belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
BtwBrief	Vakblad waarin auteurs praktijkgerichte btw artikelen schrijven
Btw-Bulletin	Vakblad waarin auteurs aandacht schenken aan de nationale en Europese ontwikkelingen in de btw
Btw-richtlijn	Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, nr. 2006/112/EG
Commissie	Commissie van de Europese Unie
Eerste Richtlijn	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
EG	Europese Gemeenschappen
EK	Eerste Kamer der Staten-Generaal
EU	Europese Unie
FED	Fiscaal Weekblad FED
Hof	Gerechtshof
Hof van Justitie	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
Nr.	Nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OB	Omzetbelasting
p.	Pagina
par.	Paragraaf
r.o.	Rechtsoverweging
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
TK	Tweede Kamer der Staten-Generaal
Tweede Richtlijn	Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
V-N	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968 Sport in de Europese btw
WFR	Weekblad fiscaal recht
Zesde richtlijn	Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgeving der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, nr. 77/388/EEG, vastgesteld op 17 mei 1977, PbEG 1977, nr. L 145.

1. Inleiding

Deze scriptie gaat over btw en sport. Een onderwerp dat doorlopend in ontwikkeling is en waarvoor brede belangstelling bestaat. In de afgelopen jaren zijn maar liefst drie maal Kamervragen gesteld over btw en sport.¹ Door het rechtskarakter en het systeem van de btw speelt deze belasting ook een rol bij sport. Het rechtskarakter van de btw is een verbruiksbelasting. Verbruik door particulieren moet worden belast. Ook bij sport vindt verbruik door particulieren plaats. Dit verbruik wordt belast via het systeem van de btw. Een ondernemer moet btw heffen over de vergoeding die hij ontvangt voor de door hem geleverde goederen en/of verleende diensten, tenzij een btw-vrijstelling geldt. Verleent de ondernemer met btw-belaste prestaties, dan kan hij de btw die drukt op de kosten verrekenen cq. terugvragen op de btw-aangifte. De btw drukt bij de personen die de btw niet kunnen verrekenen. Dit kunnen zowel particulieren als ondernemers die enkel vrijgestelde prestaties verrichten, zijn.

1.1. Aanleiding van het onderzoek

Met betrekking tot sport speelt de btw op veel terreinen. Een sportvereniging is een btw-ondernemer die aan leden de gelegenheid geeft om tegen vergoeding, namelijk de contributie, te sporten. Als de sportvereniging geen winstoogmerk heeft, is de dienstverlening vrijgesteld van btw-heffing. Omdat de dienst die bestaat uit het – zonder winstoogmerk – tegen vergoeding van een contributie laten sporten van een lid is vrijgesteld van btw-heffing, vormt de btw op de kosten een kostenpost. Exploiteert de sportvereniging een kantine en/of verleent de sportvereniging reclamediensdiensten, dan kan heffing van btw aan de orde komen als deze omzet een bepaalde omvang heeft. Geeft een stichting of een commerciële exploitant de gelegenheid tot sportbeoefening, dan is geen btw-vrijstelling van toepassing, maar wordt er tegen een verlaagd tarief btw geheven. Weliswaar is btw verschuldigd, echter ontstaat er een belastingvoordeel gezien het feit dat de stichting of exploitant de btw kan verrekenen.

Er is dus zowel een vrijstelling voor sportdiensten als een verlaagd tarief voor het gelegenheid geven tot sport. Het is opmerkelijk dat één onderwerp zowel een vrijstelling als een verlaagd tarief kent. Het is daarnaast merkwaardig dat de Staatssecretaris in zijn brief aangeeft dat de btw-sportvrijstelling verruimt moet worden, maar dit twee jaar na het Bridport and West Dorset arrest nog steeds niet heeft gedaan.² Hierbij kan zelfs gedacht worden aan staatssteun. Echter gaat dit laatste te ver om te behandelen in deze scriptie. Het verruimen van de btw-sportvrijstelling(hierna ook: sportvrijstelling) heeft mogelijk gevolgen voor het verlaagde tarief. En met dit verlaagde tarief wordt op dit moment

¹ Zie o.a. Kamerstukken II 2014-2015, Verslag Algemeen Sport Overleg, 30 234, nr. 134, Kamerbrief van 29 oktober 2015, 'Gemeentelijke uitgaven aan sport' en Kamerbrief van 23 november 2015, 'Juridische en financiële analyse verruiming btw-sportvrijstelling'.

² Kamerbrief van 23 november 2015, 'Juridische en financiële analyse verruiming btw-sportvrijstelling'.

door middel van btw-sportstructuren creatief omgegaan om de kosten op de bouw van een sportaccommodatie te reduceren.³

1.2. Probleemstelling

Doordat het een actueel en veelbesproken onderwerp is in zowel de Tweede Kamer, de Vereniging van Gemeenten als in de maatschappij, ben ik mij gaan verdiepen in de btw-regelgeving omtrent sport en bewegen. Hierbij ben ik tot de volgende onderzoeksvraag gekomen:

Wat is de invloed van het arrest 'Bridport and West Dorset Golf Club Limited' op de mogelijkheid om 'sportstructuren' toe te passen en is bij 'sportstructuren' sprake van misbruik van recht?

1.3. Verantwoording van de opzet

Om bovenstaande probleemstelling te beantwoorden, ga ik nader in op de verschillende onderdelen van de Europese en Nederlandse wetgeving. Hierbij zal ook jurisprudentie een belangrijke rol spelen. In hoofdstuk 2 ga ik nader in op de Europese wetgeving omtrent de sportvrijstelling en het verlaagde tarief op de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties bespreken. Hierbij onderzoek ik de bewoordingen die zijn gebruikt in de Btw-richtlijn.

Vervolgens ga ik in hoofdstuk 3 nader in op de Nederlandse wetgeving omtrent de sportvrijstelling en het verlaagde tarief op de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties. Hierbij bekijk ik de Nederlandse jurisprudentie omtrent de sportvrijstelling en de ter beschikkingstelling van sportaccommodaties. Daarnaast vergelijk ik in dit hoofdstuk de Nederlandse wetgeving omtrent de sportvrijstelling en het verlaagde tarief op de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties met de Europese wetgeving.

Het is van belang om te weten wat de sportstructuren inhouden en of er überhaupt wel sprake kan zijn van het verlaagde tarief op het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Daarom onderzoek ik in hoofdstuk 4 wanneer er sprake is van verhuur en wanneer van het recht geven om gebruik te maken van een sportaccommodatie.

In hoofdstuk 5 onderzoek ik het leerstuk van misbruik van recht. Daaropvolgend pas ik dit leerstuk toe op het gelegenheid geven tot sportbeoefening cq. de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties.

³ Zie Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370.

Hierbij bekijk ik zowel de Europese- als Nederlandse jurisprudentie.

Tot slot zal ik in hoofdstuk 6 uit voorgaande hoofdstukken een conclusie trekken. Hierbij zal ik de belangrijkste punten uit de hoofdstukken nogmaals benoemen en bekijken of er vanuit mijn visie wijzigingen benodigd zijn.

2. Sport en bewegen in de Btw-richtlijn

2.1. Inleiding

De Btw-richtlijn begon met de Eerste Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting op 11 april 1967. In artikel 1 werd aangegeven dat de lidstaten verplicht hun huidige omzetbelasting systeem moesten vervangen voor een belasting over toegevoegde waarde systeem.⁴ De lidstaten hadden tot 1 januari 1970 de tijd om deze wijziging door te voeren. In de Eerste Richtlijn zijn de kenmerken uiteengezet en werd er globaal beschreven hoe er omzetbelasting geheven moest worden in de lidstaten. Vervolgens werden in de Tweede Richtlijn nadere instructies gegeven voor de heffing van omzetbelasting in de Europese Unie.⁵ Lidstaten kregen hier de mogelijkheid om vrijstellingen in te voeren die zij nodig achtten. Deze vrijstellingen stonden wel onder toezicht van de Europese Commissie.

2.2. Sportvrijstelling in de Btw-richtlijn

In de huidige Btw-richtlijn is de zogeheten ‘sportvrijstelling’ opgenomen in artikel 132, lid 1, onderdeel m:

“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.”.

Uit dit artikel zijn de volgende aspecten te destilleren waaraan voldaan moet worden:

1. Sommige diensten
2. Nauwe samenhang
3. Beoefening van sport of lichamelijke opvoeding
4. Door instellingen zonder winstoogmerk
5. Voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen

Naast artikel 132 zijn artikelen 133 en 134 in de huidige Btw-richtlijn van belang voor vrijstellingen. In artikel 133 Btw-richtlijn wordt de vrijheid aan lidstaten gegeven om voorwaarden te stellen aan de vrijstellingen die in dit artikel worden genoemd. Het betreft hier de voorwaarden omtrent het beogen van winst, het beheer en bestuur van de instellingen, hoogte van prijzen die instellingen toepassen en concurrentieverstoring. In artikel 134 Btw-richtlijn staan uitsluitingen voor het toepassen van de vrijstellingen die in dit artikel worden genoemd. Zo worden voor de toepassing van de vrijstelling

⁴ Ben Terra & Julie Kajus, A Guide to the Recast VAT Directive, par. 1.2.1.3.

⁵ Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, 19 april 2004, nr. 8470/04. COM(2004) 246 def. - CNS 2004/0079.

goederenleveringen en diensten die niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen uitgesloten. Daarnaast worden goederenleveringen en diensten uitgesloten die in hoofdzaak ertoe strekken extra opbrengsten te verschaffen en waarbij in concurrentie wordt getreden met commerciële ondernemingen.⁶ Echter is in het Bridport and West Dorset Golf Club arrest aangegeven dat er voor verschillende marktdeelnemers verschillende concurrentievoorwaarden bestaan.⁷ Hier kom ik later op terug. De vrijstelling mag er dus niet voor zorgen dat er concurrentievervalsing optreedt wanneer bepaalde ontvangers door de vrijstelling zouden worden uitgesloten.⁸

2.2.1. Sommige diensten

In de btw-sportvrijstelling staat de zinsnede ‘sommige diensten’ opgenomen. Dit impliceert dat niet alle ‘sportdiensten’ onder de btw-sportvrijstelling kunnen vallen. Het Hof van Justitie heeft in de zaak Commissie tegen Spanje laten blijken dat lidstaten niet de vrijheid krijgen om zelf voorwaarden te stellen aan de diensten.⁹ Spanje had namelijk aangenomen dat het begrip ‘sommige diensten’ de lidstaat de vrijheid gaf om zelf voorwaarden te stellen. Dit blijkt dus niet het geval. Ondanks de mogelijkheid om in artikel 133 Btw-richtlijn bepaalde voorwaarden aan de sportvrijstelling te stellen, mogen er dus geen andere dan in dat artikel genoemde voorwaarden worden gesteld. Hierdoor worden bepaalde diensten uitgesloten of zorgen de voorwaarden er juist voor dat bepaalde diensten onder de vrijstelling vallen.¹⁰ Advocaat-Generaal Pergola heeft bij punt 5 opgemerkt dat *“de term 'sommige' betekent dat lidstaten niet alle diensten ter zake van sportbeoefening moeten vrijstellen doch slechts die welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verleend”*.¹¹ In mijn ogen is dit een vreemde constatering. Dit vanwege het feit dat in artikel 133 onderdeel a Btw-richtlijn al de mogelijkheid voor lidstaten wordt geboden om de vrijstelling tot instellingen zonder winstoogmerk te beperken.

2.2.2. Nauwe samenhang

In artikel 132, lid 1, onderdeel m Btw-richtlijn staat dat er een nauwe samenhang moet zijn tussen de diensten en sport. Echter is niet toegelicht wanneer er sprake is van een nauwe samenhang in de Btw-richtlijn. Een antwoord hierop zou in de jurisprudentie gezocht kunnen worden.

⁶ Zie artikel 133, eerste alinea, onderdeel d Btw-richtlijn.

⁷ HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 36.

⁸ HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 38.

⁹ HvJ EU 7 mei 1988, zaak C-124/96 (*Commissie/Spanje*), V-N 1998/60.18.

¹⁰ HvJ EU 7 mei 1988, zaak C-124/96 (*Commissie/Spanje*), V-N 1998/60.18, punt 11.

¹¹ Conclusie A-G Pergola, 3 februari 1988, zaak C-124/96 (*Commissie/Spanje*), voetnoot bij punt 5.

2.2.2.1. *Canterbury Hockey Club*

Bij het Canterbury Hockey Club arrest was de noodzakelijkheid van het aanwezig zijn van een nauwe samenhang aan de orde. Hier ging het om de contributies die leden betaalden aan de landelijke hockeyvereniging. De landelijke hockeyvereniging paste de vrijstelling toe, maar de Engelse fiscus was het hier niet mee eens. Dit vanwege het feit dat de leden geen personen waren, maar hockeyverenigingen. Op basis van deze casus heeft de High Court of Justice van Engeland prejudiciële vragen gesteld. Het Hof van Justitie oordeelt dat er een nauwe samenhang moet zijn en daarmee moet de dienst dus onontbeerlijk zijn voor de uitoefening van de sport.¹² Daarnaast mag het er hoofdzakelijk niet toe strekken om extra opbrengsten te genereren. Daarnaast was het de vraag of de sportvrijstelling beperkt mag worden tot uitsluitend particulieren. Ter beantwoording van deze vraag beslist het Hof van Justitie dat de lidstaten geen beperkingen mogen invoeren naargelang de ontvangers.¹³ Gezien dit arrest is er een wezenlijk belang bij de uitleg van nauwe samenhang. Naar mijn mening is er dan ook duidelijkheid nodig omtrent de ‘nauwe samenhang’. Het lijkt erop dat het een nevenprestatie moet zijn, die onontbeerlijk is voor de vrijstelling en die in hoofdzaak niet voor extra opbrengsten moet zorgen.

2.2.2.2. *Město Žamberk*

Het Hof van Justitie gaf in het recentere Město Žamberk arrest aan dat er meer onder ‘nauwe samenhang’ moet worden gesteld dan eerder was aangenomen. Zo moet er gekeken worden vanuit het standpunt van de gemiddelde consument.¹⁴ In dit arrest was de vraag of een aquapark ook onder de sportvrijstelling moest vallen. Het Hof van Justitie gaf aan dat de Europese sportvrijstelling tot doel heeft bepaalde activiteiten van algemeen belang door brede lagen van de bevolking te bevorderen.¹⁵ In het aquapark kon zowel sport worden beoefend als recreatief gezwommen worden. Het recreatief of voor ontspanning zwemmen kan volgens het Hof van Justitie onder de nauwe samenhang met de beoefening van sport vallen.¹⁶ Er moet beoordeeld worden of deze twee activiteiten voor de gemiddelde consument als één prestatie gezien kan worden.¹⁷ Dit is het geval wanneer de prestaties zo nauw met elkaar verbonden zijn dat opsplitsing kunstmatig zou aandoen.¹⁸ Indien de hoofddienst

¹² HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), V-N 2008/49.18, punt 22.

¹³ HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*), V-N 2008/49.18, punt 39.

¹⁴ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), V-N 2013/15.17, punt 30.

¹⁵ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), V-N 2013/15.17, punt 23 & HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 20.

¹⁶ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), V-N 2013/15.17, punt 26.

¹⁷ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), V-N 2013/15.17, punt 27.

¹⁸ HvJ EU 27 oktober 2005, nr. C-41/04 (*Levob Verzekeringen en OV Bank*), punten 21-22.

onder de vrijstelling valt, volgt de aanvullende dienst deze behandeling.¹⁹ Dat er één toegangskaart gekocht kon worden, ongeacht de activiteit die men in het aquapark ging verrichten, is een belangrijke aanwijzing dat er sprake is van één enkele samengestelde prestatie.²⁰ Het Hof van Justitie geeft aan dat het van belang is of een zwembad enerzijds in banen is ingedeeld, met startblokken is uitgerust en daarvoor de geschikte diepte en afmetingen hebben. Anderzijds waren de zwembaden voor recreatief gebruik ingericht. Hierbij moet het recreatieve deel niet overheersend zijn. Het is volgens het Hof van Justitie niet van belang dat een groot deel van de bezoekers niet voor de zwemsport komt, maar het aquapark voor recreatieve doeleinden gebruikt.²¹ Het Hof van Justitie geeft in dit arrest een ruime uitleg van sport en lichamelijke oefening en wat er onder het begrip ‘nauwe samenhang’ valt.

2.2.2.3. *Criterion nauwe samenhang*

Vooral door het Město Žamberk arrest lijkt er meer duidelijkheid te zijn ontstaan omtrent het criterium ‘nauwe samenhang’. Voor de beoordeling of een dienst nauw samenhangt met de beoefening van sport, dient het standpunt van de gemiddelde consument te worden ingenomen.²² Daarnaast dient uit objectieve gegevens te worden vastgesteld of de dienst zich leent voor de beoefening van sport.²³ Bijvoorbeeld bij het toegang verlenen tot een zwembad is het dus van belang of het zwembad zich leent voor de beoefening van sport. Overigens is het niet van belang wat de bezoeker voornemens is te doen.²⁴ Het gaat erom dat de mogelijkheid om de sport te beoefenen aanwezig is. Tot slot mag de dienst niet in hoofdzaak voor recreatief gebruik bestemd zijn.

Kortom, wanneer er een dienst wordt verleend is er sprake van nauwe samenhang indien de dienst niet in hoofdzaak voor recreatief gebruik bestemd is, de dienst zich leent voor de beoefening van sport en is de beleving van de gemiddelde consument van belang.

2.2.3. *Sport*

De belangrijkste woorden in de vrijstelling zijn uiteraard de woorden ‘sport’ en ‘lichamelijke opvoeding’. Maar wat valt er nu eigenlijk onder de begrippen ‘sport’ en ‘lichamelijke opvoeding’? In de Btw-richtlijn worden deze begrippen niet verder toegelicht. Tevens is er geen definitie gegeven door de Europese Commissie. Echter is het een communautair begrip. Hierdoor zou men verwachten

¹⁹ H. Hop, Toegang verlenen tot een aquapark is ook een sport!, *BtwBrief* 2013/52.

²⁰ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), *V-N* 2013/15.17, punten 32.

²¹ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), *V-N* 2013/15.17, punt 35.

²² HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), *V-N* 2013/15.17, punt 33.

²³ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), *V-N* 2013/15.17, punt 34.

²⁴ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), *V-N* 2013/15.17, punt 35.

dat het geacht wordt duidelijk te zijn wat ‘sport’ of ‘lichamelijke opvoeding’ is. Als men in de VanDale de definitie van ‘sport’ opzoekt, krijgt men als antwoord dat ‘het allerlei lichamelijke oefeningen en ontspanning zijn waarbij vaardigheid, kracht en inzicht vereist is’. Echter kan men hier naar mijn mening vele soorten bewegingen onder scharen. Het kan zijn dat de Europese wetgever aan wil sluiten bij het algemeen spraakgebruik. Dit heeft het Hof van Justitie onder andere gedaan in het arrest Van Dijk’s Boekhuis.²⁵ Hierin ging het om de vraag wanneer er een nieuw vervaardigd boek was. Hier werd aangesloten bij de opvatting in het maatschappelijk verkeer. Echter wordt deze opvatting beperkt doordat vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd.

Vrijstellingen zijn namelijk afwijkingen van het algemene beginsel, namelijk dat omzetbelasting moet worden geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.²⁶ Het is volgens A-G Jacobs niet de bedoeling dat de vrijstelling der mate strikt wordt uitgelegd dat het aan het doel van de bepaling voorbij gaat.²⁷ Dit heeft het Hof van Justitie ook meermaals geconcludeerd. Zij geeft aan dat het niet zo moet zijn dat de bewoordingen in de bepalingen geen effect meer sorteren.²⁸ Strikt moet aldus uitgelegd worden dat de bepaling niet ruimer toegepast kan worden dan de bewoordingen, maar dat de vrijstelling wel van toepassing is op de beoogde activiteiten. Tevens is in het meer recentere Město Žamberk arrest aangesloten bij de visie van de gemiddelde consument. Hierbij moet het geheel van objectieve gegevens in aanmerking worden genomen.²⁹ Kortom, de vrijstelling moet worden toegepast met het oog op de doel en strekking van de bepaling en de visie van de gemiddelde consument.

2.2.4. Instellingen zonder winstoogmerk

Naast de uitwerking van de term ‘instelling’ is het voornamelijk van belang dat er geen winstoogmerk aanwezig is. Echter de vraag is wat er verstaan wordt onder het hebben van een winstoogmerk. In het Kennemer Golf & Country Club arrest heeft het Hof van Justitie aangegeven dat het van belang is dat niet enkel de diensten zonder winstoogmerk worden verricht, maar dat het van belang is dat de instelling geen winstoogmerk heeft. Wanneer er door een instelling een dienst wordt verricht zonder winstoogmerk, is volgens het Hof van Justitie dus niet voldaan aan dit criterium. Dit zou namelijk niet stroken met de bewoordingen en het doel van de bepaling.³⁰ Het is dus van belang dat alle activiteiten

²⁵ HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk’s Boekhuis*), BNB 1985/335, punt 20.

²⁶ HvJ EU 15 juni 1989, nr. C-348/87 (*SUFA*), FED 1989/559, punt 13.

²⁷ Conclusie A-G Jacobs, 13 december 2001, zaak C-267/00 (*Zoological Society of London*), V-N 2002/25.19, punt 19.

²⁸ HvJ EU 18 oktober 2007, zaak C-97/06 (*Navicon SA*), V-N 2007/49.21, punt 22, HvJ EU 18 november 2004, zaak C-284/03 (*Temco Europe*), V-N 2005/21.22, punt 17.

²⁹ HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12 (*Město Žamberk*), V-N 2013/15.17, punt 33.

³⁰ HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), V-N 2002/20.13, punt 20.

tezamen beoordeeld worden.³¹ Het Hof van Justitie geeft echter aan dat het systematisch streven naar overschotten er niet voor zorgt dat een instelling niet meer gekwalificeerd kan worden als een instelling zonder winstoogmerk. Er mag echter geen winst beoogd worden om die vervolgens uit te keren aan haar leden.³² In mijn ogen zijn het dus twee criteria die doorlopen moeten worden. Ten eerste moet beoordeeld worden of er systematisch naar overschotten wordt gestreefd. Zo niet, dan is er geen winstoogmerk. Indien dit wel aan de orde is, dient er als tweede gekeken te worden of deze overschotten uitgekeerd worden aan de leden. Als dit niet van toepassing is, dan is er naar mijn mening geen winstoogmerk aanwezig. Vooral de tweede vraag lijkt belangrijk te zijn. Het gaat er dus met name om dat er geen financieel belang bij de leden is. Het opbouwen van reserves kan mijns inziens op basis van dit arrest dan ook geen probleem opleveren voor het winstoogmerk criterium. Deze reserves worden opgebouwd voor onvoorziene uitgaven en om de continuïteit van de sportinstelling te waarborgen.

2.2.5. Voor personen die aan sport doen

Het laatste criterium dat uit artikel 132, lid 1, onderdeel m Btw-richtlijn naar voren komt, is dat de diensten verricht moeten worden voor personen die aan sport of lichamelijk opvoeding doen. Bij dit criterium lijkt het erop dat de diensten aan (natuurlijke) personen moeten worden verricht. Echter staat er 'voor personen'. Hierdoor is naar mijn mening dat de diensten niet per se direct aan de natuurlijke personen worden verricht. Dit kan dus ook indirect via een andere instelling. Als de diensten uiteindelijk maar bedoeld zijn voor deze personen. In deze lijn heeft het Hof van Justitie dan ook geoordeeld in het Canterbury Hockeyclub arrest.³³ Net zoals in de zaak Commissie tegen Spanje werd in het Canterbury Hockeyclubs arrest een extra voorwaarde gesteld om de sportvrijstelling toe te kunnen passen. In dit laatstgenoemde arrest werd door het Verenigd Koninkrijk de sportvrijstelling alleen toegestaan wanneer het diensten aan particulieren betrof.³⁴ Het Hof van Justitie heeft in dit arrest beslist dat de diensten ook verricht konden worden aan rechtspersonen en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid. Daarnaast gaf het Hof van Justitie aan dat de vrijstelling niet mocht worden beperkt 'naar gelang de ontvangers van de diensten'.³⁵

³¹ HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), V-N 2002/20.13, punt 22.

³² HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), V-N 2002/20.13, punten 24 & 26.

³³ HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockeyclub*), V-N 2008/49.18.

³⁴ HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockeyclub*), V-N 2008/49.18, punten 36 t/m 39.

³⁵ HvJ EG 16 oktober 2008, nr. C-253/07 (*Canterbury Hockeyclub*), V-N 2008/49.18, punt 40.

2.2.6. Bridport and West Dorset Golf Club

Een belangrijk recent arrest voor het toepassen van de btw-sportvrijstelling, is het Bridport and West Dorset Golf Club arrest.³⁶ Het ging in dit arrest om een privé-golfclub die onder andere het onderhoud, het beheer van de golfbaan, het beheer van de golfsportschool en de terbeschikkingstelling van golfleraren en golfuitrusting verzorgde. Dit deed het Bridport and West Dorset Golf Club voor zowel leden als bezoekers. De leden betaalden een jaarlijkse contributie en de bezoekers konden voor een vast bedrag toegang krijgen. De prijzen werden vastgesteld aan de hand van naburige golfclubs zonder winstoogmerk alsmede door een commerciële golfbaanexploitant.³⁷ Bridport had geen winstoogmerk en het was duidelijk dat er rechten verleend werden om gebruik te maken van de golfbaan. Het Upper Tribunal stelde maar liefst acht vragen om duidelijkheid te verschaffen in deze zaak. Het Hof van Justitie voegde deze samen tot twee vragen:

1. *Met zijn eerste tot en met vijfde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 134, sub b, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de dienst die erin bestaat, dat een instelling zonder winstoogmerk die een golfterrein exploiteert en een lidmaatschap aanbiedt, bezoekers die geen lid van deze instelling zijn, het recht verleent om dit golfterrein te gebruiken, van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn is uitgesloten.*
2. *Met zijn zesde en zevende vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 133, eerste alinea, sub d, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten is toegestaan, de dienst die bestaat in het verlenen van het recht op gebruik van het golfterrein dat wordt beheerd door een instelling zonder winstoogmerk die een lidmaatschap aanbiedt, uit te sluiten van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, sub m, van deze richtlijn wanneer deze dienst wordt verricht ten behoeve van bezoekers die geen lid van deze instelling zijn.³⁸*

De grote vraag was of prestaties door een sportinstelling (zonder winstoogmerk) verricht aan niet-leden op basis van artikel 134 sub b of artikel 133, eerste alinea, sub d Btw-richtlijn mochten worden uitgesloten van de btw-sportvrijstelling. In artikel 134 sub b Btw-richtlijn staat dat goederenleveringen en diensten die in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen welke worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen, zijn uitgesloten van de vrijstelling. In

³⁶ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63.

³⁷ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punten 10-11.

³⁸ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punten 18 & 33.

artikel 133, eerste alinea, sub d Btw-richtlijn staat dat de vrijstellingen niet tot verstoring van de mededinging mogen leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

Het Hof van Justitie geeft bij de beantwoording van de eerste vraag aan dat het niet vereist is dat er voor de toepassing van de btw-sportvrijstelling een bepaald niveau wordt behaald. Evenmin is vereist dat de sportbeoefening op een bepaalde manier wordt beoefend. Het is dus niet nodig dat het regelmatig gebeurt of in georganiseerd verband.³⁹ Tevens wordt in het arrest aangegeven dat de btw-sportvrijstelling ten doel heeft om sport of lichamelijke opvoeding door brede lagen van de bevolking te bevorderen.⁴⁰ Vervolgens gaat het Hof van Justitie in op de daadwerkelijke vraag en geeft aan dat het ter beschikkingstellen van een golfbaan onontbeerlijk en in nauwe samenhang met de beoefening van sport is. Daarnaast geeft zij aan dat op basis van het Canterbury Hockeyclub arrest al reeds was aangegeven dat er geen onderscheid mag worden gemaakt naargelang de ontvangers. Met dat in het achterhoofd geeft het Hof van Justitie aan dat de betalingen van niet-leden geen extra opbrengsten kunnen zijn als bedoeld in artikel 134, sub b Btw-richtlijn.⁴¹ Hierdoor is er voldaan aan de voorwaarden van de btw-sportvrijstelling en kan Bridport dus de vrijstelling toepassen op het recht verlenen om het golfterrein te gebruiken voor zowel leden als niet-leden.

Wat betreft de tweede vraag geeft het Hof van Justitie aan dat er verschillende concurrentievoorwaarden voor marktdeelnemers bestaan. Vervolgens geeft het Hof van Justitie aan dat in casu de vrijstelling wordt uitgesloten op basis van de hoedanigheid van de ontvanger en die hoedanigheid de dienst niet wijzigt. Oftewel de concurrentieverstoring moet gebaseerd zijn op de dienst en niet op de hoedanigheid van de ontvanger. Het Hof van Justitie oordeelt dan ook dat het niet mogelijk is om de diensten, in de vorm van het verlenen van toegang tot en het gebruik van een golfterrein dat wordt beheerd door een instelling zonder winstoogmerk, uit te sluiten van de vrijstelling.⁴²

2.3. Gebruikmaken van sportaccommodaties

Lidstaten kunnen op basis van artikel 98, lid 2 jo. Post 14 van Bijlage III Btw-richtlijn het verlaagde btw-tarief toepassen op diensten die het recht geven om gebruik te maken van een sportaccommodatie. Sinds de Tweede Richtlijn konden lidstaten er al voor kiezen om voor bepaalde diensten het verlaagde tarief toe te passen.⁴³ De mogelijkheid om af te wijken van het algemene tarief

³⁹ Zie HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 19 en HvJ EU 21 februari 2013, C-18/12 (*Město Žamberk*), punten 21-22.

⁴⁰ Zie HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 20 en HvJ EU 21 februari 2013, C-18/12 (*Město Žamberk*), punt 23.

⁴¹ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punten 27-31.

⁴² HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punten 35-39.

⁴³ Artikel 9, lid 2 Tweede Richtlijn.

werd toegestaan vanwege sociale en economische redenen.⁴⁴ Lidstaten waren vrij om zelf het verlaagde tarief vast te stellen en om te bepalen welke diensten onder dit verlaagde tarief vielen. Ook bij de invoering van de Zesde Richtlijn waren er geen richtlijnen of regels gesteld omtrent de toepassing van het verlaagde tarief. Echter ontstond de vraag naar geharmoniseerde regelgeving omtrent de toepassing van het verlaagde tarief.⁴⁵ Deze vraag werd beantwoord met de invoering van Richtlijn 92/77/EEG.⁴⁶ Hierin stonden twee verlaagde tarieven en een niet toegelichte lijst met activiteiten waarop het verlaagde tarief toepassing op mocht vinden. Het was dus onduidelijk waarom deze activiteiten onder het verlaagde tarief moesten horen. Uit de ECOFIN vergadering van 18 maart 1991 bleek in ieder geval dat de doelstelling producten van eerste levensbehoefte en goederen en diensten van sociale of culturele aard betroffen.⁴⁷

2.3.1. Vergelijking sportaccommodatie en de sportvrijstelling

Gezien het *Bridport and West Dorset* arrest lijkt het verplicht om op de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie de btw-sportvrijstelling toe te passen. Wanneer men de btw-sportvrijstelling uit de Btw-richtlijn vergelijkt met het verlaagde btw-tarief die van toepassing is op het recht om gebruik te maken van sportaccommodaties, valt namelijk direct een overeenkomst op. Het gaat in beide gevallen om diensten met betrekking tot sport. De exploitatie wordt in beide gevallen veelal gedaan door instellingen en voor personen die aan sport doen. Echter is er één voorwaarde in de btw-sportvrijstelling waardoor men het verlaagde btw-tarief moet toepassen, namelijk het winstoogmerk. Indien een instelling een winstoogmerk heeft, is het niet mogelijk om de btw-sportvrijstelling toe te passen. Commerciële instellingen kunnen vervolgens wel het verlaagde tarief toepassen in plaats van het algemene tarief. Het toepassen van een verlaagd tarief op deze diensten is in lijn met de gedachte achter het bevorderen van de beoefening van sport. Zo wordt sport namelijk voor een zo'n breed mogelijk publiek beschikbaar. Indien de exploitanten van sportaccommodaties het algemene tarief zouden moeten toepassen, zouden deze hogere kosten op het bord van de consument komen.

2.3.2. Het begrip 'sportaccommodatie'

Er is geen definitie gegeven van het begrip 'sportaccommodatie' in de Btw-richtlijn. Echter is dit een belangrijk criterium voor de toepassing van het verlaagde tarief. Aangezien het verlaagde tarief

⁴⁴ Preambule Tweede Richtlijn.

⁴⁵ Het Voorstel tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van 77/388/EEG (COM(87) 0321) (benadering van BTW-tarieven)

⁴⁶ Richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de BTW-tarieven).

⁴⁷ Ecofin-Raad, Brief van de Minister van Financiën, 21501-07, nr. 32.

afwijkt van het algemene tarief, dient de bepaling strikt te worden uitgelegd.⁴⁸ Swinkels merkt op dat in de Nederlandse, Duitse en Franse taalversies de sportaccommodatie beperkter lijkt te worden uitgelegd dan in de Engelse taalversie.⁴⁹ De woorden ‘accommodatie’, ‘Anlage’ en ‘installation’ lijken op een onroerende zaak te duiden. In de Engelse taalversie wordt er gesproken van ‘facilities’. Dit duidt op een breder begrip van sportaccommodatie. Echter kan in mijn optiek het woord accommodatie en ‘Anlage’ ook als zijnde ‘terrein’ worden uitgelegd. Dit duidt niet per se op een onroerende zaak. Zo blijkt ook in meerdere taalversies dat er veelal gesproken wordt van ‘faciliteiten’.⁵⁰ In mijn ogen hoeft een sportaccommodatie dan ook niet permanent van aard te zijn, maar kan het een aangewezen en afgebakend terrein zijn waarop sport beoefend wordt. Het gaat er dan ook mijns inziens om dat er op het moment van sportbeoefening de accommodatie cq. het terrein ingericht is om de desbetreffende sport te kunnen beoefenen. In hoeverre er voorzieningen benodigd zijn om te kunnen spreken van een inrichting ten behoeve van sportbeoefening hangt naar mijn mening af van de desbetreffende sport. De btw-sportvrijstelling en het verlaagde btw-tarief voor het ter beschikking stellen van sportaccommodaties is er om sporten betaalbaar te houden en dit als een soort eerste levensbehoefte aan te merken. Of deze sport nu in een gebouw of op een afgezet stuk terrein plaatsvindt, de doel en strekking van deze bepalingen blijven gewaarborgd. Het is naar mijn mening niet vereist dat het om een permanente ter beschikkingstelling of een permanente inrichting gaat. Het is naar mijn mening enkel vereist dat het een bepaalde periode ter beschikking staat en ingericht is voor sportbeoefening. In hoofdstuk 3 zal ik nader ingaan op de term ‘sportaccommodatie’ in het licht van de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie.

2.4. Deelconclusie

Het is bekend dat vrijstellingen strikt dienen te worden uitgelegd. Echter een toelichting in welke situaties de vrijstellingen moeten worden toegepast is niet altijd gegeven. Het is lidstaten niet toegestaan om de btw-sportvrijstelling verder in te perken. In artikel 133 Btw-richtlijn worden de enige beperkingen gegeven.

Wat precies onder het begrip sport valt, is niet geheel duidelijk. Echter zijn er wel een aantal kenmerken te noemen, zoals de belangrijkste lichamelijke activiteit. Na het Město Žamberk arrest is niet vereist dat er getraind wordt voor een wedstrijd. De mogelijkheid dat er getraind kan worden is in bepaalde gevallen al voldoende. Een competitief element hoeft dus onder voorwaarden niet aanwezig

⁴⁸ HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-3/09 (*Erotic Center*), V-N 2010/15.25, punt 15.

⁴⁹ J.J.P. Swinkels, Sports under EU VAT, *International VAT Monitor*, July/August 2010, blz. 277.

⁵⁰ J. Rous, *Sport in de Europese BTW, Zijn de spelregels duidelijk en doeltreffend of missen zij hun doel?*, 2011, par. 2.3.2.

te zijn. Echter kan het wel als een additioneel kenmerk gezien worden om lichamelijke beweging als sport aan te merken.

Op basis van het Bridport and West Dorset arrest is het mogelijk om de btw-sportvrijstelling toe te passen op de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie.⁵¹ Het is ook mogelijk om hierop het verlaagd btw-tarief toe te passen. Bij de btw-sportvrijstelling is echter vereist dat de instelling geen winstoogmerk heeft. Instellingen met winstoogmerk kunnen vervolgens wel het verlaagde btw-tarief toepassen wanneer zij een sportaccommodatie ter beschikking stellen.

Een sportaccommodatie hoeft overigens niet per se een onroerend goed te zijn. Wanneer men kijkt naar de bewoordingen uit de verschillende taalversies van de Btw-richtlijn, lijkt het ook mogelijk om enkel een voor een bepaalde duur afgebakend deel als sportaccommodatie aan te merken. Het is wel van belang dat het afgebakende deel is ingericht om een sport te kunnen beoefenen.

⁵¹ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63.

3. Sport en bewegen in de Wet OB 1968

3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik de regelgeving omtrent sport en bewegen in de Btw-richtlijn beschreven. De Nederlandse Btw-regelgeving moet hierop gebaseerd zijn.⁵² Echter heeft de Nederlandse wetgever een zekere vrijheid om de wetgeving vorm te geven in de nationale wet. In dit hoofdstuk ga ik eerst in op de definitie van sport in de Wet op de omzetbelasting 1968. Vervolgens zal ik het hebben over het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening.

3.2. Definitie van sport

Net zoals in de Btw-richtlijn is ‘sport’ nergens gedefinieerd in de nationale wetgeving. Ook hier lijkt te worden aangesloten bij hoe sport in het maatschappelijk verkeer wordt gezien.⁵³ Rechtbank ’s-Gravenhage heeft dan ook in de situatie waarin een exploitant kamers verhuurde aan prostituees aangehaakt bij het algemeen spraakgebruik. In deze zaak gaf de exploitant aan dat zij gelegenheid bood tot sportbeoefening.⁵⁴ De rechtbank was van mening dat in het algemeen spraakgebruik prostitutie niet als sport kon worden gezien. Het enkele feit dat er fysieke inspanning plaatsvond, volstaat voor de toepassing van het verlaagde tarief niet. Gerechtshof Den Haag heeft later bevestigd dat het enkel verrichten van lichamelijke activiteit niet leidt tot sportbeoefening.⁵⁵

3.2.1. Actieve sportbeoefening van de mens

Naar mijn mening kan voor de definitie van ‘sport’ gekeken worden naar de uitleg van ‘actieve sportbeoefening door de mens’. Ook dit moet naar het spraakgebruik worden uitgelegd.⁵⁶ Zo wordt er in het Besluit van 4 september 2014 het volgende genoemd om tot ‘actieve sportbeoefening’ te komen:

‘Actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven 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. Naar maatschappelijke opvattingen zijn denksporten (bridge, schaken enz.) aan te merken als sport in de zin van de post.’

Hierdoor lijkt naar mijn mening een uitspraak van Gerechtshof ‘s-Gravenhage over een dansschool achterhaald.⁵⁷ Hierbij ging het om een dansschool die aan haar leden dansles gaf, zodat zij dit in de

⁵² Artikel 1 Eerste Btw-richtlijn 67/227/EEG.

⁵³ Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr.07/05920, V-N 2008/52.3.4, r.o. 4.3.

⁵⁴ Rechtbank ’s-Gravenhage 8 februari 2012, nr. 11/5591, r.o. 13.

⁵⁵ Gerechtshof Den Haag 11 januari 2013, nr. BK-12/00271, r.o. 13.

⁵⁶ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Strcrt.* 2014, 26112.

⁵⁷ Gerechtshof ‘s-Gravenhage 20 maart 1998, nr. 97/2262, V-N 1998/36.21.

praktijk konden laten zien. Hiervan werd gezegd dat het niet onder sportvrijstelling kon vallen, aangezien het geen gelegenheid geven tot sport was of diensten die hiermee nauw samenhangen.⁵⁸

In het Besluit van 4 september 2014 lijkt de Staatssecretaris ook (deels) van dit arrest af te wijken. Hij geeft bij post b.3 aan dat wanneer het dansen vergelijkbaar is qua inspanning en activiteit met andere actieve sportbeoefening, het wel onder het verlaagde btw-tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening moet vallen. Dit heeft de Staatssecretaris waarschijnlijk zo beschreven vanwege het gelijkheidsbeginsel. Echter is in het bovengenoemde dansschool arrest het beroep op het gelijkheidsbeginsel voor de btw-sportvrijstelling niet geslaagd. Hierbij werd aangegeven dat het geen vergelijkbare situaties waren. Met de uitleg van actieve sportbeoefening in het besluit van de Staatssecretaris in de hand zou het naar mijn mening wel mogelijk moeten zijn om diezelfde dansactiviteiten als sport te zien en daarmee de vrijstelling toe te kunnen passen. Zeker wanneer zij deelnemen aan wedstrijden. Echter is het vereiste dat er een competitie en/of spelelement naar mijn mening niet zo hard als wordt gesteld.

De Staatssecretaris geeft in zijn besluit verschillende voorbeelden van actieve sportbeoefening. Hierbij geeft hij aan of zij wel of niet onder het verlaagde tarief kunnen vallen. Opmerkelijk hierbij is dat onder andere ‘Zumba’ onder het verlaagde tarief en daarbij dus ook onder het kopje ‘actieve sportbeoefening’ valt. Bij ‘Zumba’ is er geen competitief en/of spelelement aanwezig. Het is namelijk een fitnessprogramma dat is geïnspireerd op Latijns-Amerikaanse dansen. Er worden hierbij geen wedstrijden georganiseerd. Hierbij lijkt dus vooral weer de lichamelijke activiteit doorslaggevend te zijn om het als actieve sportbeoefening te kunnen aanmerken. Ondanks dat ‘Zumba’ wel onder actieve sportbeoefening valt, vallen ‘normale’ danslessen niet onder de actieve sportbeoefening. Dit terwijl het Hof wel vaststelt dat er fysieke inspanning plaatsvindt. Tevens wordt gezegd dat hierbij ontspanning en gezelligheid een prominente plaats inneemt en niet zo zeer de sportbeoefening.⁵⁹ Het lijkt hiermee dus een subjectief criterium te worden en het gaat erom hoe leden tegen de activiteiten aankijken. Dit lijkt in mijn ogen niet te stroken met het Besluit van 4 september 2014 waarin, zoals eerder aangegeven, staat dat vormen van dansen die vergelijkbaar zijn qua inspanning en activiteit met andere sporten ook onder het verlaagde tarief zouden moeten vallen. Hierbij zijn de eisen dan ook de inspanning en activiteit. In mijn ogen zou dan ook het begrip sport en het begrip ‘actieve sportbeoefening’ als volgt moeten worden uitgelegd: *‘een actieve inspanning van lichaam en/of geest van de mens met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren’*.

⁵⁸ Gerechtshof ‘s-Gravenhage 20 maart 1998, nr. 97/2262, V-N 1998/36.21, r.o. 6.3.

⁵⁹ Hof Amsterdam 15 december 2011, nr. 11/00434, r.o. 5.2.

3.2.2. Rechtbank Haarlem

Op basis van deze uitleg zou het mogelijk moeten zijn om alle soorten yoga onder ‘actieve sportbeoefening’ te laten vallen. Echter is Rechtbank Haarlem het daar niet mee eens.⁶⁰ Zodra de yoga meer gericht is op het behalen van een goede conditie kan het weer wel onder ‘actieve sportbeoefening’ vallen. Dit lijkt in de praktijk niet altijd gemakkelijk te beoordelen. Ook hier lijkt de Rechtbank het vereiste van competitie los te laten. Naar mijn mening zullen alle yoga varianten dan ook onder ‘actieve sportbeoefening’ moeten vallen. Yoga is namelijk altijd ter bevordering van het lichamelijk en/of het geestelijk welzijn.⁶¹

3.3. Sportvrijstelling

Wanneer ik de wettekst van de btw-sportvrijstelling van de Btw-richtlijn en de Wet OB 1968 naast elkaar zet vallen gelijk een aantal verschillen op:

Btw-richtlijn	Wet OB 1968
<p>Artikel 132 lid 1 onderdeel m:</p> <p>De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:</p> <p>(...)</p> <p>m) 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;</p>	<p>Artikel 11 lid 1 onderdeel e:</p> <p>Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:</p> <p>(...)</p> <p>de diensten door organisaties die zich de beoefening van sport of de bevordering daarvan ten doel stellen, aan hun leden, met uitzondering van:</p> <p>1°. het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties en dergelijke;</p> <p>2°. de diensten door watersportorganisaties die voor hun dienstverlening gebruik maken van één of meer personen die in dienstbetrekking werkzaam zijn ten behoeve van de organisatie, voor zover deze diensten</p>

⁶⁰ Rechtbank Haarlem 26 november 2007, nr. 06/11927, V-N 2008/17.2.2, r.o. 4.5.

⁶¹ Zie onder andere Gezondheidscentrum-tiel.nl.

	bestaan in het met behulp van deze personen verrichten van werkzaamheden met betrekking tot vaartuigen dan wel in het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;
--	---

Het lijkt wel of ik zojuist twee totaal verschillende vrijstellingen heb benoemd. Echter moeten zij in beginsel dezelfde diensten vrijstellen. In de navolgende paragrafen ga ik de belangrijkste verschillen bespreken.

3.3.1. Winstoogmerk

Voor de Wet OB 1968 was het al niet mogelijk om de btw-sportvrijstelling toe te passen zodra er sprake was van een winstoogmerk. De omzetbelasting als zijnde verbruiksbelasting, maakt normaliter geen onderscheid tussen commerciële ondernemingen en niet-commerciële ondernemingen. Kamerleden vonden dit onderscheid dan ook onwenselijk. Echter zag de regering geen mogelijkheid om een beter onderscheid te maken. Zij vond dat enkel niet-commerciële ondernemingen uit psychologische overwegingen moesten worden vrijgesteld.⁶² In de Wet OB 1968 is een soortgelijke beperking van de vrijstelling in stand gehouden in een apart lid van artikel 11. In artikel 11 lid 2 staat het volgende:

“De vrijstellingen, bedoeld in het eerste lid, onderdelen c, e en t, zijn slechts van toepassing, indien met de aldaar bedoelde prestaties geen winst wordt beoogd. Onder het beoogen van winst wordt mede verstaan het behalen van exploitatieoverschotten, tenzij deze niet worden uitgekeerd, doch worden aangewend ten dienste van de bedoelde prestaties. (...)”

Hier wordt aangegeven dat er geen winst mag worden beoogd met de in de vrijstellingen bedoelde prestaties. In de Btw-richtlijn wordt echter gesproken over ‘instellingen zonder winstoogmerk’. Hier gaat het dus om het oogmerk van de instelling. In het Kennemer Golf en Country Club arrest is geoordeeld dat een instelling niet geacht wordt winst te beoogen zodra zij systematisch streeft naar overschotten die zij vervolgens aanwendt ten dienste van haar prestaties.⁶³ Blank is van mening dat de Nederlandse wetgeving op dit punt niet in overeenstemming is met de Btw-richtlijn.⁶⁴ Naar mijn idee is dit na het Kennemer Golf en Country Club arrest nog steeds zo. Om tot een ‘instelling zonder

⁶² H.A. Kogels, De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, *MBB* 2006/05, par. 4.

⁶³ HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*).

⁶⁴ A.J. Blank, Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting, *WFR* 2002/691, par. 2.3.

winstoogmerk' te komen, moet gekeken worden naar alle activiteiten. De Kok is van mening dat dit arrest het verschil in uitleg teniet heeft gedaan.⁶⁵ Ik ben van mening dat er nu nog steeds gekeken moet worden naar de instelling. Zo merkt het Hof van Justitie op dat het in strijd is met de vrijstelling wanneer een instelling met winstoogmerk voor bepaalde prestaties waarbij geen winstoogmerk is, de vrijstelling zouden kunnen toepassen.⁶⁶

3.3.1.1. *Alle activiteiten of per transactie beoordelen*

Om te kijken of de instelling aan het winstoogmerk criterium heeft voldaan, moeten alle activiteiten in aanmerking worden genomen. Naar mijn mening kan dit op twee manieren uitgelegd worden. Of er mag bij geen enkele prestatie winst worden beoogd of bij het grootste deel mag geen winst worden beoogd. 'In aanmerking nemen' kan dus zo gelezen worden dat alle prestaties moeten worden meegenomen in de overweging. Ook die niets te maken hebben met de sportbeoefening.⁶⁷ Het zegt nog niks over de prestaties op zich. Het zou zo kunnen zijn dat de instelling geen winstoogmerk heeft, aangezien bij een nagenoeg geheel van alle prestaties geen winst wordt beoogd. Echter zouden bij enkele prestaties wel winst kunnen worden beoogd en zou op basis van de Nederlandse wetgeving de btw-sportvrijstelling worden toegestaan bij de prestaties zonder winstoogmerk. Echter vermoed ik op basis van het Kennemer Golf & Country Club arrest dat de gehele organisatie geen winstoogmerk mag hebben en dat daarom alle activiteiten in aanmerking moeten worden genomen.⁶⁸

3.3.2. *Aan hun leden*

In artikel 11 lid 1 onderdeel e Wet OB 1968 is vereist dat de organisaties de diensten 'aan hun leden' verrichten. In de Btw-richtlijn is dit criterium niet terug te vinden. Hierdoor wordt de Nederlandse btw-sportvrijstelling beperkter uitgelegd dan de Europese btw-sportvrijstelling. In het Verenigd Koninkrijk ontstond de vraag of de btw-sportvrijstelling in deze zin mocht worden beperkt. Daarom werden er prejudiciële vragen gesteld door het Upper Tribunal in het in hoofdstuk twee besproken Bridport-arrest.⁶⁹

Wanneer ik deze uitspraak vergelijk met de Nederlandse btw-sportvrijstelling, is het onmogelijk om deze in stand te houden. Hierin staat namelijk dat de btw-sportvrijstelling enkel van toepassing is voor organisaties die diensten aan hun leden verrichten. Op basis van nationaal-civiel recht kunnen enkel verenigingen leden hebben. Dit is in strijd met het dictum van het Bridport and West Dorset arrest. De

⁶⁵ M.E. de Kok, Sport in de BTW: Altijd in beweging, par. 4.2.4.

⁶⁶ HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), punt 20.

⁶⁷ HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), punt 21.

⁶⁸ HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), punt 21.

⁶⁹ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63.

Nederlandse btw-sportvrijstelling moet dus aangepast worden. Dijkstra en Duinker geven aan dat de wetgever het eenvoudigste kan aansluiten bij de tekst van de Btw-richtlijn.⁷⁰ Door aan te sluiten bij de tekst van de Btw-richtlijn zou de Nederlandse sportvrijstelling weer in overeenstemming zijn. Echter zorgt het schrappen van ‘aan hun leden’ voor het feit dat de sportvrijstelling niet meer beperkt is tot verenigingen. Boskan en Dekker geven aan dat dan ook stichtingen de sportvrijstelling moeten toepassen.⁷¹ Hierdoor kunnen de stichtingen niet meer het verlaagde btw-tarief op het gelegenheid geven tot sportbeoefening toepassen. In mijn ogen is dit niet wenselijk. Dit zorgt er namelijk voor dat bijvoorbeeld de btw op de bouw van een sportaccommodatie niet in aftrek kan worden gebracht. In hoofdstuk 4 ga ik nader in op de sportstructuren die door het Bridport-arrest in gevaar zijn gekomen.

3.4. Sportaccommodatie in de Wet OB

Tot 1 januari 2002 was het voor ondernemingen die winst beoogde niet mogelijk om het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening toe te passen.⁷² Zij moesten het algemene tarief hanteren. Dit strookt niet met de gedachte dat sport voor een zo’n groot mogelijk publiek toegankelijk moet zijn. Het argument om het btw-tarief te verlagen per 1 januari 2002 was dan ook om de sportbeoefening te bevorderen.⁷³ Voorheen was de vrijstelling voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening voornamelijk bedoeld voor de kleinere (niet winst beogende) organisaties.⁷⁴ Voor hen was vaak de omvang van de activiteiten dermate klein dat het voordeliger was om vrijgesteld te presteren.⁷⁵ Dit vanwege het feit dat zij een beperkte btw-voordruk hadden. Deze specifieke vrijstelling kwam ter vervallen. Hierdoor werden commerciële en niet-commerciële organisaties gelijk getrokken. Beide moesten nu het verlaagde tarief toepassen. De Staatssecretaris had de vrijstelling voor niet-commerciële organisaties laten vervallen om kunstmatige constructies te voorkomen.⁷⁶ Er kon dan namelijk gekozen worden om tijdelijk commercieel te zijn en alle investerings-btw in aftrek te brengen. Zodra dit gedaan was kon men dan niet-commercieel worden en zo vrijgesteld presteren. Blank geeft aan dat dit waarschijnlijk niet op grote schaal zou gebeuren. Hij geeft hiervoor als reden dat het tien jaar duurt voordat de herzieningstermijn afgelopen is. Dit zou volgens hem te lang duren voor de organisaties.⁷⁷ Mocht een niet-commerciële organisatie de vrijstelling gebruiken voor de wijziging op 1 januari 2002, dan is daar een overgangsregeling voor. Aan deze overgangsregeling is

⁷⁰ K. Dijkstra en I. Duinker, Btw-heffing over ‘sportbeoefening’ en ‘het geven van gelegenheid tot sportbeoefening’, *BTW-Bulletin* 2015/2.

⁷¹ C. Boskan en A.F.P. Dekker, De sportvrijstelling in de btw: een ‘tikkie breder’, *NTFR-A* 2014/10.

⁷² Zie onder andere ‘Wijzigingen in de omzetbelastingwetgeving per 1 januari 2002’ onder hoofdstuk 4.

⁷³ Memorie van Toelichting, Belastingplan 2002 IV, 28.015, nr. 3, par. 2.2.3.

⁷⁴ Artikel 11 lid 1 onderdeel f jo. artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 & post b.21 in Bijlage 2.

⁷⁵ *Kamerstukken II* 2001–2002, 28.015, nr. 3, blz. 30.

⁷⁶ *Kamerstukken II* 2001–2002, 28.015, nr. 3, blz. 30.

⁷⁷ A.J. Blank, Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting, *WFR* 2002/691.

geen termijn gesteld en kan dus nog steeds gelden.⁷⁸

3.4.1. Gelegenheid geven tot sportbeoefening

Nadat de vrijstelling plaats had gemaakt voor een verlaagd btw-tarief, heeft de Staatssecretaris een besluit uitgevaardigd waarin hij deze wijzigingen toelicht.⁷⁹ Het verlaagde tarief is opgenomen in post b.3 in Tabel I Wet OB 1968. Het moest volgens het besluit gaan om het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie, niet zijnde verhuur, voor de actieve sportbeoefening van de mens. Hieruit zijn dus drie vereisten te destilleren; het moet gaan om het gelegenheid geven tot sportbeoefening, het moet voor de actieve sportbeoefening van de mens zijn en het mag geen verhuur zijn. Bij het vereiste dat het om het gelegenheid geven tot sportbeoefening moet gaan werd een ruime uitleg gegeven. Zo mag ook een wandeling met de paarden door het bos onder het verlaagde tarief vallen. Dit moest dan wel vanuit een manege aanvangen. Tevens les en instructies geven in de sportaccommodatie werd toegestaan. Echter mocht dit niet de hoofdprestatie zijn.⁸⁰ Het moest gaan om een onroerende zaak die duurzaam ingericht was voor sportbeoefening. Naar mijn mening strookt dit niet met de gedachte dat sport voor een zo'n groot mogelijk deel van de bevolking beschikbaar moest zijn. De Staatssecretaris geeft in het nieuwe besluit aan dat een tijdelijke ruimte in een buurthuis ook als sportaccommodatie kon worden aangemerkt.⁸¹ Dit is op basis van onderstaand Vierdaagse arrest aangepast.

Daarnaast merk ik op dat het volgens de bewoordingen van de wet niet vereist is dat het onroerend is. Echter geeft de Staatssecretaris dit expliciet aan en geeft hij tevens aan dat roerende goederen als klimwanden niet onder het verlaagde tarief vallen. Naar mijn mening kan men dan ook deze uitleg bestrijden. Een klimwand die buiten op een afgezet terrein is opgesteld zou naar mijn mening dan ook als een sportaccommodatie moeten worden aangemerkt. In die lijn is in het Vierdaagse arrest geoordeeld.

3.4.1.1. Vierdaagse arrest

In het Vierdaagse arrest was de vraag of de organisatie van een wandelevenement wat op de openbare weg plaatsvindt onder het verlaagde tarief van post b.3 valt.⁸² Er werden douches en kleedruimten ter beschikking gesteld en het was een incidenteel evenement. Volgens het Hof kon er vastgehouden worden aan de tekstuele uitleg in post b.3. De wetgever had volgens het Hof bewust een ruimere

⁷⁸ *Kamerstukken II* 2001–2002, 28.015, nr. 3, blz. 30.

⁷⁹ Besluit van 28 februari 2002, nr. CPP2002/602M, *Infobulletin* 2002/214, *V-N* 2002/14.29.

⁸⁰ Besluit van 28 februari 2002, nr. CPP2002/602M, *Infobulletin* 2002/214, *V-N* 2002/14.29.

⁸¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Strcrt.* 2014, 26112.

⁸² HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, *BNB* 2007/277.

werking aan deze bepaling willen geven dan de Zesde Richtlijn in voorzag.⁸³ De Staatssecretaris was het hier uiteraard niet mee eens gezien het besluit dat hij had uitgevaardigd en ging daarom in cassatie. A-G de Wit en de Hoge Raad waren het er echter over eens dat de wetgever niet had willen afwijken van de Zesde Richtlijn.⁸⁴ De Hoge Raad gaf aan dat het gelegenheid geven tot sportbeoefening in een gebouw of op een specifieke locatie moest gebeuren. Tevens was dit volgens de Hoge Raad, zij het met andere woorden, verwoord in categorie 13 van Bijlage H bij de Zesde Richtlijn.⁸⁵ Post b.3 was dus in overeenstemming met de Zesde Richtlijn. Daarnaast stond de vraag nog open of het parcours als een sportaccommodatie kon worden uitgelegd. Volgens de Hoge Raad moet de locatie exclusief gereserveerd zijn voor sportbeoefening. Daarnaast moest het slechts ter beschikking staan aan diegenen waaraan de organisatie rechten heeft verleend. Dat het slechts incidenteel gebeurt doet niks af aan het feit dat het als een sportaccommodatie kan worden aangemerkt.⁸⁶ Volgens Swinkels is bij dit arrest nog de vraag of het wandelen als sport kan worden aangemerkt.⁸⁷ Mijns inziens heeft Swinkels hier een goed punt. In dat opzicht heeft de Hoge Raad niet correct geoordeeld en had het geen sportaccommodatie kunnen zijn. Dit vanwege het feit dat er geen sport wordt bedreven. Als wandelen al onder het kopje 'sport' kan worden geplaatst, voorzie ik vele sporten. Een postbode zal dan naast zijn werk ook sport bedrijven. Hij loopt namelijk de hele dag rond. Gezien het feit dat enkel post b.3 is voorgelegd aan de Hoge Raad, zal zij niet gekeken hebben of wandelen 'sport' betreft.

3.4.1.2. *Jurisprudentie volgend op het Vierdaagse arrest*

Een vreemde wending in de uitleg van sportaccommodatie is de zaak van Rechtbank Breda omtrent het verzorgen van rijritten met paarden die begonnen en eindigden in een manege. Ondanks dat het nagenoeg letterlijk in het Besluit van 28 februari 2002 is genoemd, werd hier geoordeeld dat de ritten niet onder het verlaagde tarief vielen. Dit vanwege het feit dat de route niet exclusief gereserveerd was voor de sportbeoefening. Anderen hadden ook toegang tot het bos en dus ook de route.⁸⁸ Dit oordeel werd later bevestigd door Hof Den Bosch.⁸⁹

Vervolgens is belanghebbende in hoger beroep gegaan bij de Hoge Raad. De Hoge Raad gaf aan dat op basis van eerdere jurisprudentie het niet uitmaakt of de sportbeoefening geheel of gedeeltelijk op een openbare weg of openbaar terrein plaatsvindt.⁹⁰ De Hoge Raad gaf veel gewicht aan het feit dat de

⁸³ HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, *BNB* 2007/277, r.o. 4.6.

⁸⁴ HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, *BNB* 2007/277, conclusie A-G de Wit.

⁸⁵ HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, *BNB* 2007/277, r.o. 3.6.

⁸⁶ HR 10 augustus 2007, nr. 43.169, *BNB* 2007/277, r.o. 3.7.

⁸⁷ J.J.P. Swinkels, Sports under EU VAT, *International VAT Monitor*, July/August 2010.

⁸⁸ Rechtbank Breda 30 september 2009, nr. 08/2294, *V-N* 2010/6.2.3, r.o. 2.4.2.

⁸⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 8 april 2011, nr. 09/00587, *V-N Vandaag* 2011/1528.

⁹⁰ Hoge Raad 6 april 2012, nr. 11/01973, *BNB* 2012/162, r.o. 3.3.

sportbeoefening start en eindigt in de manege. Het is van belang dat er naar het geheel wordt gekeken.⁹¹ Hierdoor kon het geheel wel als het gelegenheid geven tot sportbeoefening worden aangemerkt. Een soortgelijk arrest is het arrest waarin hardlooptrainingen centraal stonden. Ook hier begon en eindigde de sportbeoefening in een accommodatie. Hier kon gedoucht en omgekleed worden. Dat de feitelijke sportbeoefening buiten de accommodatie plaatsvond, doet volgens de Hoge Raad niets af. Ook hierop mag het verlaagde tarief toegepast worden.⁹²

3.4.1.3. *Zeil- en surfschool*

Een ander arrest dat de bepaling vorm geeft is het arrest inzake een zeil- en surfschool. Het ging hier om een zeil- en surfschool die op de wal een accommodatie had. Hierin zaten sanitaire voorzieningen, douche- en kleedruimten en dag- en overnachtingsverblijven. Belanghebbende had het exclusieve gebruiksrecht van een jachthaven die bij de accommodatie lag. Hier werden de zeil- en surflessen gegeven binnen een door boeien afgebakend deel. Rechtbank Breda gaf aan dat het niet exclusief ter beschikking stond aan de zeil- en surfschool, aangezien de lessen op open vaarwater werden verricht.⁹³ Het Hof gaf aan dat de accommodatie, de jachthaven en het aangrenzende water exclusief ter beschikking stond aan belanghebbende tijdens de zeil- en surflessen. Dat het mogelijk was dat anderen over de afbakening heen voeren, deed daaraan niks af. Dit leidde het Hof af van het Vierdaagse arrest. Hierbij viel ook niet uit te sluiten dat mensen de weg overstaken.⁹⁴ Hierdoor kon volgens het Hof belanghebbende het verlaagde tarief toepassen.⁹⁵ A-G Van Hilten gaf aan dat de zeilschoolhouder geen exclusief recht had op het water, waardoor de zeilschoolhouder het gebruiksrecht ook niet kan verlenen. Zij was dus van mening dat het verlaagde tarief niet van toepassing was.⁹⁶ De Hoge Raad volgt echter het oordeel van het Hof.⁹⁷ Bijl geeft in zijn noot aan dat de Hoge Raad eigenlijk met een criterium voor sportaccommodaties had moeten komen. Hierin zouden dan kenmerkende elementen moeten worden opgenomen waar aan getoetst kan worden.⁹⁸ Daarnaast had hij liever gezien dat er prejudiciële vragen waren gesteld aan het Hof van Justitie om voor eens en voor altijd duidelijkheid te scheppen over het begrip sportaccommodatie. Helaas is dat niet gebeurd en daardoor is er op basis van de wettekst een mogelijkheid om vele buitensporten onder het verlaagde tarief te scharen.

⁹¹ Hoge Raad 6 april 2012, nr. 11/01973, *BNB* 2012/162, r.o. 3.4.

⁹² Hoge Raad 2 december 2011, nr. 11/00311, *BNB* 2012/31, r.o. 5.

⁹³ Rechtbank Breda 16 december 2009, nr. 09/1743, *V-N* 2010/19.23, r.o. 2.5.

⁹⁴ Gerechtshof Leeuwarden 11 mei 2010, nr. 09/0013, r.o. 4.2

⁹⁵ Hoge Raad 2 december 2011, nr. 10/02778, *BNB* 2012/30, r.o. 3.2.

⁹⁶ Conclusie A-G Van Hilten van 8 maart 2011, nr. CPG 10/02778, *V-N* 2011/23.17.

⁹⁷ Hoge Raad 2 december 2011, nr. 10/02778, *BNB* 2012/30, r.o. 3.3.

⁹⁸ Hoge Raad 2 december 2011, nr. 10/02778, *BNB* 2012/30, noot Bijl.

3.5. Gelegenheid geven tot sportbeoefening na wijziging btw-sportvrijstelling

Nu, na een eventuele wijziging van de btw-sportvrijstelling, mogelijk het gelegenheid geven tot sportbeoefening niet meer onder het verlaagde tarief valt, is het mijns inziens van belang hier nader op in te gaan.

De Staatssecretaris van Financiën is al een tijd op de hoogte van deze problematiek. Op 21 mei 2014 gaf de Staatssecretaris al aan dat hij de sportvrijstelling ingrijpend wilde aanpassen.⁹⁹ Echter is dit tot op heden niet gebeurd. Vooral gemeenten blijken betrokken te zijn bij het overleg en hebben naar mijn idee ook de grootste belangen. Zij verliezen dan namelijk het recht op aftrek van voorbelasting op onder andere de bouwkosten van sportaccommodaties. Hierdoor zouden de kosten van sportbeoefening voor consumenten stijgen. Dit is niet wenselijk gezien de gedachte achter de btw-sportvrijstelling. De Staatssecretaris geeft dan ook aan dat zowel de belangen van de gemeenten als de belangen van de Belastingdienst in overweging worden genomen.¹⁰⁰ Echter moet de Staatssecretaris zorgen voor een btw-sportvrijstelling die in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Op 15 juni 2015 geeft hij dan ook aan dat het onvermijdelijk is. Als laatste geeft hij aan dat een verruiming van de btw-sportvrijstelling nu niet aan de orde kan zijn.¹⁰¹ In mijn ogen is dit niet mogelijk en had de btw-sportvrijstelling al in overeenstemming moeten zijn met de Btw-richtlijn. Op het moment van schrijven is het twee jaar geleden dat het Bridport arrest is geweest. Dit lijkt mij toch genoeg om tot een wetswijziging te komen. Blijkbaar zijn de belangen te groot en stelt de Staatssecretaris van Financiën de wijziging zo lang mogelijk uit.

Boskan en Dekker zijn van mening dat het in de praktijk zorgt voor verwarring.¹⁰² Naar mijn idee is er geen reden om verward te zijn. Er is namelijk op het moment van schrijven nog niks veranderd. Hierdoor blijven alle situaties hetzelfde als voorheen. Wellicht bedoelen Boskan en Dekker niet verwarring, maar onzekerheid. Dit is naar mijn mening wel aan de orde. Een gemeente zal nu wel eerst even nadenken voordat zij begint met de bouw van een nieuwe sportaccommodatie.

3.5.1. Brief van 23 november 2015

De Staatssecretaris van Financiën heeft zeer recent nogmaals gereageerd op de discussie omtrent het wijzigen van de btw-sportvrijstelling in de Wet OB 1968. Hierin geeft hij nogmaals aan dat de Nederlandse btw-sportvrijstelling te beperkt is. Daarnaast bekijkt hij de mogelijkheden in artikel 133

⁹⁹ Zie onder andere Brief Staatssecretaris van Financiën van 20 augustus 2014, nr. IZV/2014/275.

¹⁰⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 10 september 2014, nr. IZV/2014/307U, Antwoord 3, 12 en 13.

¹⁰¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 juni 2015, nr. IZV/2015/509U.

¹⁰² C. Boskan en A.F.P. Dekker, De sportvrijstelling in de btw: een 'tikkie breder', *NtFR-A* 2014/10.

Btw-richtlijn om voorwaarden, die gegeven worden in de Btw-richtlijn, te stellen aan de btw-sportvrijstelling. Echter zijn sub b en c van het artikel beide niet wenselijk volgens de Staatssecretaris. Dit vanwege het feit dat het dan mogelijk is dat sportverenigingen de btw-sportvrijstelling helemaal niet meer kunnen toepassen. Daarnaast past het hanteren van een commercieel prijsbeleid, bij het gebruik van een sportzaal- of terrein, niet in het beleid van het Ministerie van VWS. Bij het laatste geeft hij aan dat sport toegankelijk moet zijn voor iedereen. Hieruit merk ik op dat de Staatssecretaris dus eigenlijk de btw-sportvrijstelling niet wilt aanpassen. Dit vanwege het feit dat het negatieve gevolgen zal hebben voor de sportbeoefening.¹⁰³ Ook artikel 134 Btw-richtlijn biedt volgens de Staatssecretaris van Financiën geen mogelijkheid om de ter beschikkingstelling van sportaccommodaties in de belaste sfeer te houden.¹⁰⁴ Vaak zijn de stichtingen enkel opgericht om de sportaccommodatie te exploiteren. Er is dus geen mogelijkheid om extra opbrengsten te creëren. Op 6 januari 2016 is er een vragenbrief met maar liefst 27 vragen gepubliceerd naar aanleiding van de brief van 23 november 2015.¹⁰⁵ Hieruit blijkt dat de vaste commissie voor Volksgezondheid, Welzijn en Sport er al vanuit gaat dat de btw-sportvrijstelling aangepast wordt en vraagt zich hierbij af of er compensatie- en overgangsregelingen komen. Uit deze vragenbrief blijkt maar weer het belang van het verlaagde btw-tarief voor verschillende partijen.

Een mogelijkheid om het verlaagde tarief te kunnen blijven toepassen, is winst beogen. Voor de btw-sportvrijstelling is het beogen van winst expliciet uitgesloten. Echter wanneer de gemeente een sportaccommodatie overdraagt aan een stichting en deze stichting beoogt winst, dan zal de prijs voor de uiteindelijke consument aanzienlijk verhoogt moeten worden. Dit vanwege het feit dat de exploitatie onder marktconforme voorwaarden moet geschieden en daarmee onder andere de onderhoudskosten terugverdiend moeten worden.¹⁰⁶ Dit is niet wenselijk, omdat uiteindelijk de sporters hiervan de rekening krijgen.

3.5.1.1. *Concurrentieverstoring*

Een tweede mogelijkheid is om de voorwaarde van artikel 133 onderdeel d Btw-richtlijn in te voeren:

d) de vrijstellingen mogen niet tot verstoring van de mededinging leiden ten nadele van belastingplichtige commerciële ondernemingen.

Bij deze voorwaarde merkt de Staatssecretaris op dat het aanbieden van sportaccommodaties door

¹⁰³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, nr. IZV/2015/968U, par. 1.3.

¹⁰⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, nr. IZV/2015/968U, par. 1.4.

¹⁰⁵ Lijst van vragen, Documentnr. 2015D50600, 6 januari 2016.

¹⁰⁶ K. Dijkstra en I. Duinker, Btw-heffing over 'sportbeoefening' en 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', *BTW-Bulletin* 2015/2.

sportverenigingen een andere markt betreft dan wanneer een sportaccommodatie door commerciële aanbieders wordt aangeboden. Hierdoor zou dan geen concurrentieverstoring op kunnen treden. Hier ben ik het niet mee eens. Goederen en diensten staan in concurrentie met elkaar zodra zij soortgelijk zijn.¹⁰⁷ Het gaat hierbij in de Nederlandse wetgeving om het ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’.¹⁰⁸ De modale consument ziet waarschijnlijk geen verschil tussen een golfterrein dat geëxploiteerd wordt door een sportvereniging of door een commerciële partij. Hierdoor is er al sprake van soortgelijke diensten.¹⁰⁹ Dit kan er dus voor zorgen dat het fiscale neutraliteitsbeginsel wordt geschonden. Het fiscale neutraliteitsbeginsel houdt in dat soortgelijke goederen en diensten gelijk worden behandeld.¹¹⁰

Naar mijn mening is er dus wel degelijk sprake van een mogelijkheid tot concurrentieverstoring. Er hoeft namelijk geen sprake te zijn van concurrentieverstoring. Er is al sprake van concurrentieverstoring zodra er een reële kans is dat dit in de toekomst ontstaat.¹¹¹ Echter lijkt hier wel de mogelijkheid aanwezig dat ook andere sportdiensten dan ‘het gelegenheid geven tot sportbeoefening’ niet onder de btw-sportvrijstelling komen te vallen. Zo kan er bijvoorbeeld golf les gegeven worden door een sportvereniging of door een commerciële partij. Vandaar dat deze mogelijkheid niet de gewenste doelstelling lijkt te behalen.

3.5.1.2. *Vergoeding beheer en bestuur*

Ondanks dat de Staatssecretaris aangeeft dat ook artikel 133 onderdeel b geen oplossing biedt, bekijk ik of deze conclusie daadwerkelijk getrokken kan worden. In dit onderdeel staat het volgende:

b) het beheer en het bestuur van de instellingen moeten in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden door personen die noch zelf, noch via tussenpersonen, enig rechtstreeks of zijdelings belang hebben bij de resultaten van de werkzaamheden van de instellingen;

Oftewel wanneer het bestuur een vergoeding vraagt kan deze voorwaarde ervoor zorgen dat de btw-sportvrijstelling niet van toepassing is. Volgens de Staatssecretaris heeft deze voorwaarde tot gevolg dat vele (sport)diensten in de belaste sfeer komen die nu onder de btw-sportvrijstelling vallen. De Staatssecretaris geeft een sportkoepel met een betaald bestuur die diensten verricht aan een sportvereniging, als voorbeeld.¹¹² Hierbij zou bijvoorbeeld de KNVB niet meer vrijgesteld kunnen presteren aan haar leden. Mijn idee zou zijn om de KNVB op te splitsen in een deel voor betaald

¹⁰⁷ HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*), punt 33.

¹⁰⁸ Zie Tabel I post b.3 Wet OB 1968.

¹⁰⁹ HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*), punt 34.

¹¹⁰ HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*), punt 32.

¹¹¹ Zie onder andere HvJ EU 20 november 2003, zaak C-8/01 (*Taksatorringen*), V-N 2003/63.11, punt. 63 en HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*), punt 34.

¹¹² Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, nr. IZV/2015/968U, par. 1.3.

voetbal en een deel voor niet-betaald voetbal. Hierbij zou een betaald bestuur het betaald voetbal op zich kunnen nemen en een bestuur dat bestaat uit vrijwilligers het niet-betaald voetbal. Mijns inziens is de btw-sportvrijstelling juist ingevoerd om sport te bevorderen en dit zonder een belang van het bestuur te behartigen. Verenigingen werken voornamelijk met vrijwilligers.¹¹³ Waarom zou een bestuur dan wel een (forse) vergoeding moeten krijgen? Mijns inziens moet een bestuur juist de belangen van de sport(vereniging) behartigen en niet die van hun eigen portemonnee. Het is dan ook vreemd waarom de Staatssecretaris deze mogelijkheid direct van de hand doet. De Staatssecretaris houdt enkel de besturen die zichzelf willen verrijken een hand boven het hoofd. Het bestuur moet in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding geschieden. Wanneer zij bijvoorbeeld alleen onkostenvergoeding ontvangen, is dit geen probleem. Het gaat erom dat het bestuur niet volledig betaald krijgt.

Deze voorwaarde zorgt ervoor dat het eenvoudig is om een stichting buiten de btw-sportvrijstelling te houden door enkel een normale vergoeding te verstrekken aan dit bestuur. Wanneer er enkel één bestuurslid is, blijven de kosten hiermee beperkt. Hierdoor blijft het mogelijk voor deze stichting om gebruik te maken van het verlaagde tarief. De sportverenigingen die een betaald bestuur hebben en de btw-sportvrijstelling willen behouden, zouden de vergoeding kunnen schrappen en daadwerkelijk de sport kunnen bevorderen. Deze voorwaarde lijkt dus nog niet zo'n slechte te zijn voor de daadwerkelijke doelstelling van de btw-sportvrijstelling, namelijk het bevorderen van sport door brede lagen van de bevolking.¹¹⁴ Daarnaast kunnen stichtingen ervoor zorgen dat de btw op bijvoorbeeld de bouwkosten in aftrek kunnen worden gebracht door enkel een vergoeding aan het bestuur te verstrekken.

3.6. Deelconclusie

Het antwoord op de vraag wat het begrip sport nu exact inhoudt, is niet eenduidig. In de jurisprudentie komt naar voren dat er aangesloten moet worden bij de visie in het maatschappelijk verkeer. Het is uiteraard vereist dat er fysieke inspanning plaatsvindt. Naar mijn idee is dit dan ook, naast het feit dat ontspanning en gezelligheid niet een prominente plaats mogen innemen, de enige harde eis die er is.

Sport moet voor een zo groot mogelijk publiek bereikbaar zijn. Daarom is het per 1 januari 2002 voor commerciële organisaties ook mogelijk om het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening toe te passen. Voor niet-commerciële organisaties gold een vrijstelling. Wanneer men

¹¹³ Zie CBS: Meeste vrijwilligers actief voor sportverenigingen, cbs.nl.

¹¹⁴ Zie onder andere C. Boskan en A.F.P. Dekker, De sportvrijstelling in de btw: een 'tikkie breder', *NTFR-A* 2014/10, par. 4.

deze al reeds voor 1 januari 2002 toepaste, kan men deze op basis van de overgangsregeling nog steeds toepassen.

Op basis van het besluit van 4 september 2014 dient de sportaccommodatie onroerend te zijn. Dit is vreemd en niet in lijn met de gedachte van het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening. In het Vierdaagse arrest is dan ook geoordeeld dat een openbare weg onder het verlaagde tarief kan vallen. Hierbij was wel vereist dat de weg afgezet was. Naar mijn mening hoeft het niet per se afgezet te zijn. Zo kan een ‘bootcamp’ sessie die in het bos plaatsvindt en waarbij sportattributen ter beschikking worden gesteld, naar mijn idee, als sportaccommodatie fungeren. Ook het feit dat anderen in het bos kunnen lopen, doet niet af aan de toepassing van het verlaagde tarief op basis van het oordeel van de Hoge Raad inzake de zeil- en surflessen. Echter start en eindigen ze hierbij niet in een sportaccommodatie. Op basis van het oordeel van de Hoge Raad zou de ‘bootcamp’ sessie niet onder het verlaagde tarief kunnen worden gebracht.

Tekstueel zijn er vele verschillen tussen de Nederlandse btw-sportvrijstelling en de sportvrijstelling uit de Btw-richtlijn. De belangrijkste wijziging die benodigd is in de Nederlandse btw-sportvrijstelling is de beperking ‘aan hun leden’. Het is onmogelijk na het Bridport and West Dorset arrest deze beperking in stand te houden.

Door het overnemen van de tekst uit de Btw-richtlijn, valt ‘het gelegenheid geven tot sportbeoefening’ voor niet-winstbeogende instellingen ook onder de btw-sportvrijstelling. Dit vanwege het feit dat voorheen alleen verenigingen van de btw-sportvrijstelling gebruik konden maken. Stichtingen hebben namelijk geen leden.

Als oplossing zie ik het stellen van de voorwaarde van artikel 133 onderdeel d Btw-richtlijn. Deze houdt in dat er niet in concurrentie mag worden getreden met commerciële organisaties. Een stichting die een sportaccommodatie ter beschikking stelt, concurreert met commerciële exploitanten van een sportaccommodatie. Hierdoor kan de stichting geen gebruik meer maken van de btw-sportvrijstelling en kan zij het verlaagde tarief toepassen.

Als laatste oplossing zie ik artikel 133 onderdeel b Btw-richtlijn. Hierbij moet het bestuur in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding werken. De Staatssecretaris ziet dit niet als een optie vanwege het feit dat vele sportorganisaties dan in de belaste sfeer komen. In mijn ogen streeft een bestuur niet het doel van een (lokale) sportorganisatie na wanneer zij een (forse) vergoeding bedingt.

4. Sportstructuren

4.1. Inleiding

Na aanpassing van de btw-sportvrijstelling heeft de Staatssecretaris dus nog mogelijkheden om het verlaagde btw-tarief voor het verlenen van het recht om gebruik te maken van een sportaccommodatie voor niet-commerciële instellingen in stand te houden.

In de vorige hoofdstukken heb ik de btw-sportvrijstelling behandeld en hoe deze aangepast zou moeten worden. Daarnaast heb ik de vanuit zowel de Btw-richtlijn als de Wet OB 1968 het verlaagde btw-tarief voor de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie behandeld. Het toepassen van het verlaagde btw-tarief heeft als voordeel dat er recht op aftrek van voorbelasting ontstaat. Hierdoor kan de btw op investeringen in aftrek worden gebracht. Hieronder ga ik eerst in op het feit of het verlaagde tarief eigenlijk wel toegepast kan worden of dat er eigenlijk sprake is van verhuur. Vervolgens beschrijf ik de verschillende gemeentelijke sportstructuren.

4.2. Verhuur of ter beschikking stellen?

Bij het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie kan gedacht worden aan het verhuren van een accommodatie waar sport bedreven kan worden. Wanneer iemand het exclusieve recht heeft op het gebruik van een onroerende zaak, zou er sprake kunnen zijn van btw-vrijgestelde verhuur. Hiervan is sprake zodra iemand onder bezwarende titel voor een bepaalde tijd exclusief het recht krijgt op een onroerende zaak.¹¹⁵ Dit houdt in dat diegene die huurt de onroerende zaak mag gebruiken als ware hij eigenaar.¹¹⁶ Bij het huren van een sportaccommodatie kan de huurder de onroerende zaak niet gebruiken ‘als ware hij eigenaar’. Hij kan het gebouw niet verbouwen. Hij mag enkel de ruimte die hem ter beschikking wordt gesteld gebruiken voor de sportbeoefening. Daarnaast zijn er vaak openingstijden waaraan diegene is gebonden en is er iemand die zorgt dat het pand geopend en gesloten wordt. Wanneer iemand het ‘als ware hij eigenaar’ zou hebben gehuurd, zou diegene het pand ten alle tijden kunnen openen en sluiten. Dit is bij bijvoorbeeld een gymzaal, die ook gebruikt wordt door een school, niet aan de orde. Daarnaast is een belangrijk criterium voor de verhuur van een onroerende zaak dat het een passieve activiteit betreft.¹¹⁷

4.2.1. Passieve verhuur of verhuur-plus?

Bij het verhuren van een sportaccommodatie komt meer kijken dan enkel het ter beschikking stellen van de ruimte. Zo zal een gymzaal zijn ingericht met toestellen en bijvoorbeeld een basketbalnet. Het

¹¹⁵ HvJ EU 12 september 2000, zaken C-358/97 en C-359/97 (*Britse Tolwegen*), BNB 2000/378, punt 61 & HvJ EU 9 oktober 2001, zaak C-409/98 (*Mirror Group*), V-N 2001/57.20, punt 31.

¹¹⁶ HvJ EU 4 oktober 2001, zaak C-326/99 (*Goed Wonen*), BNB 2002/396, punt 55 & HvJ EU 12 juni 2003, zaak C-275/01 (*Sinclair Collins*), V-N 2003/34.15, punt 25.

¹¹⁷ HvJ EU 18 november 2004, zaak C-284/03 (*Temco Europe*), V-N 2005/21.22, punt 20.

bieden van deze faciliteiten zorgt er juist voor dat de mogelijkheid bestaat om die ruimte te gebruiken voor sportbeoefening. Er worden dus aanvullende voorzieningen getroffen. Deze aanvullende voorzieningen maken het een sportaccommodatie en zorgen ervoor dat het de passieve verhuur voorbij gaat. Het kan dus als een dienst (het ter beschikking stellen) worden beschouwd en niet zo zeer als verhuur. Wanneer de dienst verder gaat dan verhuur, spreekt men van een btw-belaste dienst genaamd verhuur-plus.

4.2.1.1. *Hof van Justitie*

In het Stockholm Lindöpark arrest heeft het Hof van Justitie aangegeven dat het beheer van een golfterrein meer omvat dan enkel het passief ter beschikking stellen van het terrein. Er is namelijk sprake van toezicht, het beheer en het voortdurende onderhoud door de dienstverrichter.¹¹⁸ Daarnaast moeten diensten die verband houden met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding zoveel mogelijk als één geheel worden beschouwd. Daarmee kon in casu de verhuur niet de overwegende prestatie zijn.¹¹⁹ In deze lijn is ook in het recentere Régie communale autonome du stade Luc Varenne arrest geoordeeld. Hierbij werd er toegang tot de sportinstallaties verschaft en daarbij belaste belanghebbende zich met het toezicht op, het beheer, het onderhoud en de schoonmaak van deze installaties.¹²⁰ Deze diensten blijken onontbeerlijk voor het beoogde gebruik van de sportinstallaties.¹²¹ Ook zorgde belanghebbende voor permanente controle op de toegang. Het Hof van Justitie gaf aan dat dit ook een aanwijzing kon zijn voor verhuur-plus.¹²² Het feit dat 80% van de contractuele vergoeding ziet op de aanvullende diensten, duidt in beginsel op verhuur-plus.¹²³ In het contract stond dat er voor achttien speeldagen de sportinstallaties ter beschikking moesten staan. Dit is niet verwaarloosbaar en duidt niet per se op incidenteel. Dit kan een aanwijzing vormen voor verhuur.¹²⁴ De verwijzende rechter moet beoordelen of dit toch als tijdelijk en incidenteel kan worden beschouwd. Indien de verwijzende rechter concludeert dat het daadwerkelijke genot uitsluitend tot de voetbalwedstrijden is beperkt, is Soltysik van mening dat er sprake is van tijdelijk en incidenteel gebruik en daarmee sprake is van verhuur-plus.¹²⁵

¹¹⁸ HvJ EU 18 januari 2001, zaak C-150/99 (*Stockholm Lindöpark*), V-N 2001/11.21, punt 26.

¹¹⁹ HvJ EU 18 januari 2001, zaak C-150/99 (*Stockholm Lindöpark*), V-N 2001/11.21, punt 26.

¹²⁰ HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*), punt 29.

¹²¹ HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*), punt 32.

¹²² HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*), punt 31.

¹²³ HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*), punt 34.

¹²⁴ HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*), punten 36 & 37.

¹²⁵ M.W.C. Soltysik, Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad (nog) op de juiste lijn?, *WFR* 2015/824, par. 3.3.

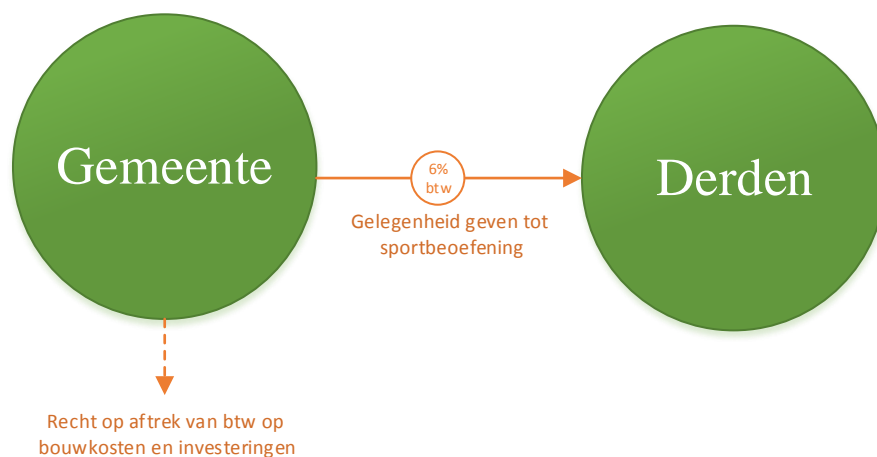
Het gebruiksrecht van een sportaccommodatie bevat dus niet de passieve verhuur, maar het recht om gebruik te maken van de sportaccommodatie als mede het recht om gebruik te maken van bijbehorende faciliteiten die onontbeerlijk zijn voor de sportbeoefening. De verhuurder faciliteert dus een specifiek gebruik voor de huurder, namelijk het aanbieden van accommodatie waarin sport kan worden beoefent. Er wordt dus veel meer geboden dan enkel het gebruik van de onroerende zaak. Daarnaast kan diegene die een sportaccommodatie huurt de onroerende zaak niet als ware hij eigenaar gebruiken. Zo kan hij niet (altijd) de deur openen of de onroerende zaak verbouwen. Er wordt dus enkel het gebruiksrecht gegeven om de sport te beoefenen in een bepaalde ruimte en met het recht op het gebruik van de faciliteiten die de sportbeoefening benodigd.

4.3. Sportstructuren in de praktijk

Nu blijkt dat het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie geen verhuur betreft, ga ik in deze paragraaf nader in op de sportstructuren die in de praktijk worden toegepast.

4.3.1. Directe terbeschikkingstelling door gemeente

In deze variant biedt de gemeente zelf de gelegenheid tot sportbeoefening aan derden aan. De gemeente verzorgt de sportattributen, trainingen, wedstrijden, het onderhoud, het personeel, het beheer, de beveiliging en de schoonmaak.



Kortom de gemeente biedt een complete sportdienst aan. Hier schuilt dan ook het gevaar. Op het moment valt deze gelegenheid geven tot sportbeoefening onder het verlaagde btw-tarief. De gemeente zal geen winst beogen met deze activiteiten. Indien na de wijziging de btw-sportvrijstelling ook toegepast kan worden op de sportdiensten aan niet-leden, valt deze handeling ook onder de btw-sportvrijstelling. Hierdoor is het niet meer mogelijk voor de gemeente om de btw op de bouwkosten en investeringen in aftrek te brengen.

4.3.2. Terbeschikkingstelling aan vereniging

In deze variant stelt de gemeente enkel de sportaccommodatie ter beschikking en verzorgt het onderhoud, beheer etc. De sportdiensten laat de gemeente over aan een vereniging. De sportaccommodatie is ingericht om te kunnen sporten. De vereniging biedt vervolgens de feitelijke sportdiensten aan haar leden aan. Dit kunnen bijvoorbeeld trainingen en wedstrijden zijn.



Ook hier schuilt na aanpassing van de btw-sportvrijstelling het gevaar dat de gemeente vrijgesteld gaat presteren aan de vereniging. In het Bridport-arrest is door het Hof van Justitie aangegeven dat het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie nauw samenhangt met de beoefening van sport en daarom onder de btw-sportvrijstelling valt.¹²⁶

Naar mijn mening is het na aanpassing van de wettekst mogelijk dat ook deze ter beschikking stelling door de gemeente vrijgesteld moet plaatsvinden op basis van de btw-sportvrijstelling. Maar op basis van het fiscale neutraliteitsbeginsel en het gegeven dat de feitelijke sportdiensten door de vereniging worden verzorgt, zal naar mijn mening op het ter beschikking stellen van de sportaccommodatie tevens het verlaagde tarief kunnen worden toegepast. Het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie door de gemeente wordt na een eventuele aanpassing van de wettekst namelijk anders behandeld voor de btw dan wanneer commerciële partijen dit zouden doen. Dit druist in tegen het fiscale neutraliteitsbeginsel. Waarbij soortgelijke diensten die concurreren, uit het oogpunt van de btw niet verschillend mogen worden behandeld.¹²⁷

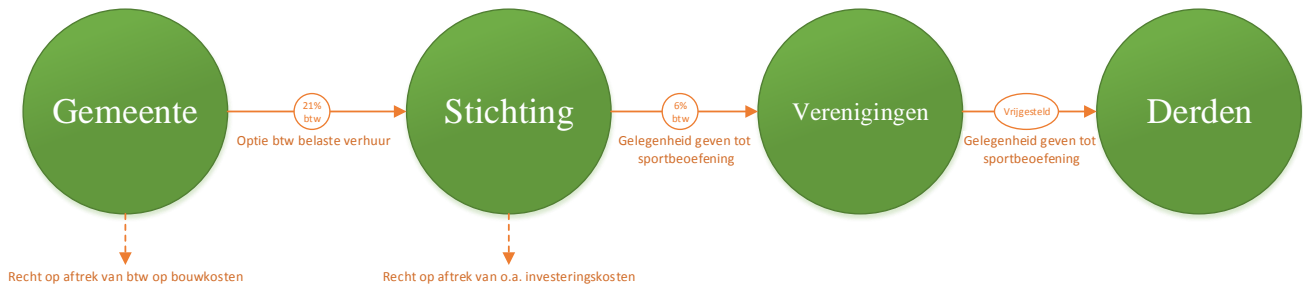
4.3.3. Terbeschikkingstelling aan gemeentelijke stichting

De bekendste variant is waarin er een stichting ‘tussengeschoven’ wordt. Hierbij zal de gemeente de sportaccommodatie btw-belast verhuren aan de stichting. Deze stichting wordt opgericht door de gemeente en wordt daarom ook veelal een gemeentelijke stichting genoemd. In feite is naar mijn

¹²⁶ HvJ EU 19 december 2013, zaak C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 21.

¹²⁷ HvJ EU 29 oktober 2009, zaak C-29/28 (*AB SKF*), punt 67.

mening deze variant hetzelfde als de vorige. De stichting is namelijk enkel een soort ‘dochter’ van de gemeente en kan dan ook naar mijn idee als verlengstuk worden gezien. Echter wordt bij deze variant vaak aan verschillende verenigingen de sportaccommodatie ter beschikking gesteld.



Zoals in bovenstaande afbeelding te zien is, hebben de gemeente en de stichting hier recht op aftrek van voorbelasting op de bouwkosten resp. investeringskosten. De stichting verzorgt het beheer, onderhoud, schoonmaak, beveiliging en de sportattributen. De daadwerkelijke sportdienst wordt verricht door de vereniging. Zij zorgen voor scheidsrechters, voor tenues, voor trainingen en wedstrijden. De stichting huurt bijvoorbeeld een sporthal van de gemeente en geeft vervolgens de gelegenheid tot sportbeoefening aan verenigingen en/of derden. Op basis van de huidige wetgeving is het mogelijk om het verlaagde btw-tarief toe te passen voor de stichting. Dit vanwege het feit dat zij als stichting geen leden kan hebben.

Ook hier lijkt het mij mogelijk om na de wijziging van de wettekst het verlaagde tarief toe te passen op basis van het fiscale neutraliteitsbeginsel.

4.3.3.1. *Stichting*

Nu bovenstaande variant in de toekomst wellicht niet meer mogelijk is volgens de Staatssecretaris, onderzoek ik of de stichting wel als een niet-winstbeogende instelling kan worden gekwalificeerd.¹²⁸

Een stichting beheert de sportaccommodatie voor de vereniging. Hierin zit ook een kantine. Veelal kost een sportdrink in de kantine niet de inkoopprijs, maar wordt in de praktijk meestal een redelijke winstopslag berekend. Hieruit kan men afleiden dat de stichting niet voor al haar activiteiten niet-winstbeogend is. Zoals in hoofdstuk 3.3.1 al is beschreven, is het op basis van de wettekst van de Wet OB 1968 mogelijk om voor bepaalde activiteiten winst beogend te zijn en toch voor de niet-winstbeogende activiteiten de btw-sportvrijstelling toe te passen. Op basis van het Kennemer Golf en Country Club arrest is het naar mijn mening niet mogelijk om deze systematiek toe te passen.¹²⁹ De

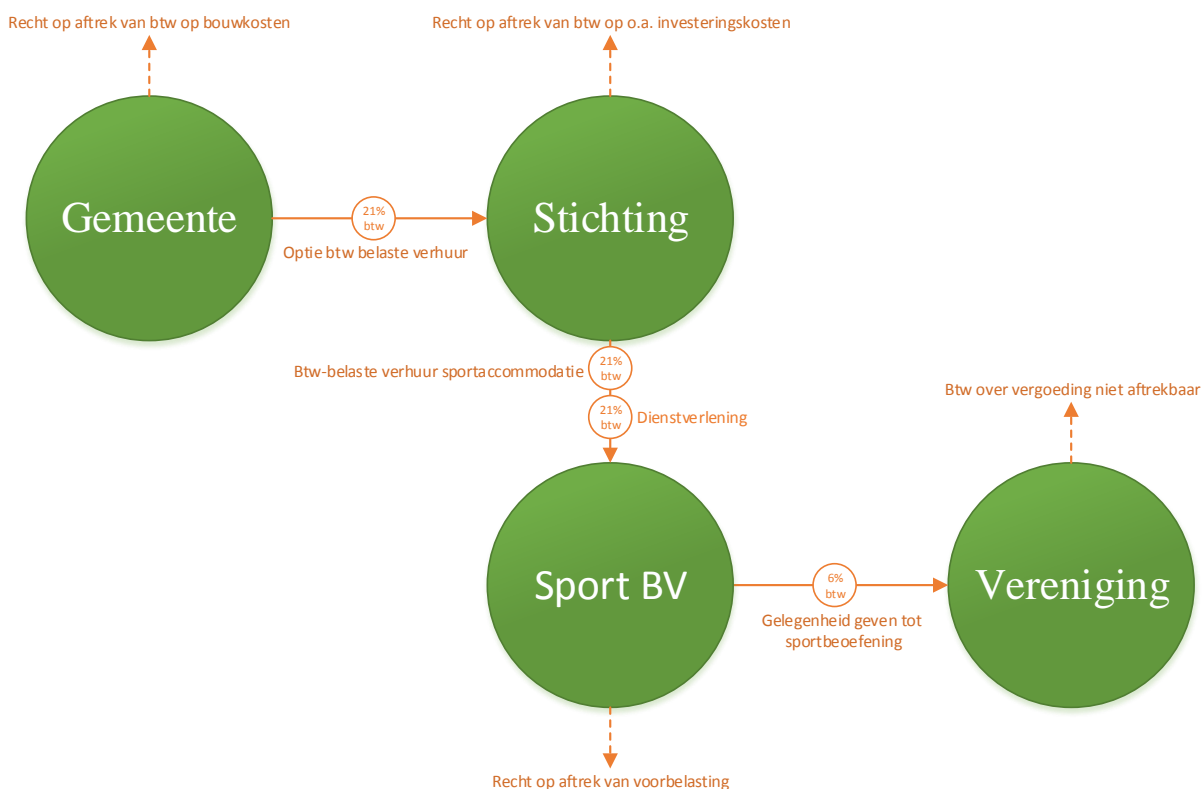
¹²⁸ Zie Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, nr. IZV/2015/968U.

¹²⁹ Zie HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), punt 21.

gehele stichting moet niet-winstbeogend zijn en dat zal met de exploitatie van de kantine dus niet het geval hoeven zijn. Echter, stichtingen kennen geen leden en kunnen winst slechts beperkt uitkeren vanwege het zogenoemde uitkeringsverbod.¹³⁰ Dit uitkeringsverbod zorgt ervoor dat de stichting niet-winstbeogend is en daarmee in de toekomst waarschijnlijk de btw-sportvrijstelling zal moeten toepassen in plaats van het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening.¹³¹

4.3.3.2. Alternatief

De stichtingen zijn veelal reeds opgericht, omdat de gemeenten het ter beschikking stellen van de sportaccommodatie willen verzelfstandigen. Een mogelijkheid om na een eventuele wijziging van de btw-sportvrijstelling alsnog het verlaagde tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening toe te passen, is wanneer de stichting een BV opricht. Hierin houdt de stichting de aandelen. Hierbij moet opgemerkt worden dat de BV een ander bestuur dient te hebben dan de stichting. Dit omdat het anders mogelijk is dat er een fiscale eenheid ontstaat en deze als niet-winstbeogend kan worden aangemerkt.



De stichting blijft de sportaccommodatie btw-belast huren van de gemeente. De stichting verhuurt vervolgens btw-belast de sportaccommodatie aan de BV en verzorgt daarnaast het sport- en spelmateriaal voor de BV. De BV geeft vervolgens gelegenheid tot sportbeoefening aan de

¹³⁰ Zie artikel 2:285 BW.

¹³¹ Zie HvJ EU 21 maart 2002, zaak C-174/00 (*Kennemer Golf & Country Club*), V-N 2002/20.13, punt 26 & 35. Eventuele winsten worden aangewend ten behoeve van haar eigen prestaties en/of doelstellingen.

verenigingen tegen een meer dan symbolische vergoeding. Hierbij exploiteert de BV de sportaccommodatie in combinatie met een aanvullend dienstbetoon, zoals schoonmaak en bewaking. De BV beoogt winst en streeft naar overschotten met onder andere de exploitatie van de sportaccommodatie en de kantine. De BV keert vervolgens de winst uit aan de stichting. Er zijn geen eisen gesteld aan de omvang van de overschotten. De stichting gebruikt deze overschotten vervolgens om haar dienstverlening uit te breiden en/of te verbeteren. Deze structuur is waarschijnlijk ook mogelijk in de toekomst aangezien de BV een winstoogmerk heeft en de winst uitkeert aan de stichting. Het is echter mogelijk dat de Belastingdienst deze opzet in twijfel trekt gezien het feit dat hier een structuur is opgezet waarmee tevens een belastingvoordeel wordt behaald. De sportstructuren worden tegenwoordig dan ook veelal bestreden.¹³²

4.4. Deelconclusie

Er is veel jurisprudentie omtrent de vraag of er sprake is van verhuur dan wel van verhuur-plus. Er is sprake van verhuur wanneer de huurder het exclusieve recht heeft om een afgebakend deel van een onroerende zaak mag gebruiken, dit doet als ware hij eigenaar voor een overeengekomen tijdsduur en tegen een vergoeding waarbij hij ieder ander van dit genot kan en mag uitsluiten.

Het kan zijn dat er geen sprake is van verhuur, maar dat er dusdanig andere diensten worden verleend dat de huur van het onroerend goed ondergeschikt is aan deze diensten. Zo kan het zijn dat er naast de huur, personeel ter beschikking wordt gesteld en er apparatuur ter beschikking gesteld wordt voor het doel van de huurder. Zo is in het arrest *Régie communale autonome du stade Luc Varenne* geoordeeld dat het toegang verlenen tot een sportinstallatie waarbij aanvullende diensten worden verricht, btw-belast is.¹³³ Dit vanwege het feit dat het verder gaat dan enkel de passieve verhuur van het onroerend goed. De exploitant faciliteert een specifiek gebruik van de verhuurder, namelijk de beoefening van sport.

Naar mijn mening is het na een eventuele wijziging van de btw-sportvrijstelling alsnog mogelijk om een sportstructuur toe te passen. Hierbij kan gekeken worden naar het fiscale neutraliteitsbeginsel. Een commerciële exploitant kan eenzelfde sportaccommodatie aanbieden en hierdoor zou de gemeente of stichting in concurrentie treden met deze commerciële exploitant. Echter, het is gemakkelijker om de stichting een BV te laten oprichten en deze BV winst te laten beogen. De BV streeft naar overschotten en keert deze overschotten uit aan de stichting. Hierdoor kan de BV de btw-sportvrijstelling niet toepassen en valt het gelegenheid geven tot sportbeoefening onder het verlaagde btw-tarief.

¹³² Zie onder andere de recent gewezen arresten: Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370 & HR 18 maart 2016, zaak 15/01155.

¹³³ HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*).

5. Misbruik van Recht

5.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik onderzocht of de sportstructuren nog wel toegepast zouden kunnen worden. Nu het naar mijn mening nog mogelijk is om het verlaagde tarief toe te passen na een eventuele wijziging van de btw-sportvrijstelling, onderzoek ik of er sprake is van misbruik van recht. In de voorgaande hoofdstukken is onder andere het verlaagde btw-tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening besproken. Daarbij kwam het Besluit van 4 september 2014 aan bod. Hierbij heb ik aangegeven aan welke vier voorwaarden voldaan moet zijn. Echter zijn er twee situaties waarbij de Staatssecretaris van mening is dat het verlaagde tarief bij de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie niet van toepassing kan zijn. Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing wanneer een van de betrokken partijen opzettelijk de feiten wijzigt om tot het verlaagde btw-tarief te komen. De Staatssecretaris geeft aan dat het verlaagde btw-tarief niet van toepassing is bij misbruik van recht. Daarnaast is volgens de Staatssecretaris het verlaagde tarief niet van toepassing wanneer de vergoeding voor de terbeschikkingstelling symbolisch is waardoor het economisch karakter ontbreekt.¹³⁴ Deze twee situaties ga ik in dit hoofdstuk nader toelichten, waarbij ik voornamelijk in ga op het toepassen van structuren door gemeenten en het leerstuk van misbruik van recht.

5.2. Misbruik van recht in jurisprudentie van het Hof van Justitie

De Nederlandse wetgever heeft de mogelijkheid om aan de Europese Raad toestemming te vragen om een wet te wijzigen en daarmee ervoor te zorgen dat wetsontduiking wordt voorkomen.¹³⁵ Naast deze mogelijkheid om wetsontduiking te bestrijden, is er ook het Europese beginsel misbruik van recht. Dit leerstuk ga ik aan de hand van een aantal bepalende arresten van het Hof van Justitie bespreken.

5.2.1. Halifax

Het meest relevante arrest voor het beginsel van misbruik van recht is het Halifax-arrest dat geweest is op 21 februari 2006 door het Hof van Justitie.¹³⁶ In dit arrest werd voor het eerst duidelijk wanneer er sprake is van misbruik van recht in de btw.

5.2.1.1. Twee criteria

Het Hof van Justitie gaf aan dat de Btw-richtlijn misbruik van ondernemers niet dekt. Oftewel wanneer het doel is om enkel een belastingvoordeel te krijgen, moet dit worden bestreden.¹³⁷ Zoals al eerder aangegeven, hebben belastingplichtigen het recht om de voor hen zo gunstig mogelijke weg te

¹³⁴ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Strcrt.* 2014, 26112, par. 2.4.

¹³⁵ R. Vos en P. Bakker, Halifax: Europese *fraus legis* in de BTW, *BTW-Bulletin* 2006,20.

¹³⁶ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170.

¹³⁷ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, punten 69-71.

bewandelen. Echter geeft het Hof van Justitie aan dat er geen constructie mag worden opgezet om de belastingsschuld te beperken.¹³⁸ Het Hof van Justitie komt tot een tweeledige toets:

1. Ten eerste mag er dus niet in strijd met doel en strekking van de bepaling worden gehandeld.
2. Als tweede eis wordt gegeven dat uit objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel niet het verkrijgen van een belastingvoordeel is.¹³⁹

Is er toch in strijd met doel en strekking van de bepaling gehandeld en is het wezenlijke doel een belastingvoordeel realiseren, dan is er volgens het Hof van Justitie sprake van misbruik van recht.¹⁴⁰ Als laatste geeft het Hof van Justitie aan dat wanneer er sprake is van misbruik van recht, dat de feiten en omstandigheden hersteld moeten worden als ware er geen transacties die dit misbruik vormen.¹⁴¹

Als aan een van de twee criteria niet wordt voldaan, dan is er geen sprake van misbruik van recht en kan de aftrek van voorbelasting hierdoor niet geweigerd worden. Zo kan het zijn dat er een andere verklaring dan het verkrijgen van een belastingvoordeel gegeven wordt. Dan is er niet voldaan aan één van de twee criteria.¹⁴²

5.2.2. WebmindLicenses

In het arrest WebMindLicenses was tevens de vraag opgekomen of er sprake was van misbruik van recht.¹⁴³ Hierbij ging het om de overdracht van know-how en daarmee gepaard gaand waar eigenlijk nu de plaats van dienst is. Het HvJ gaf het volgende aan:

“dat het beginsel van het verbod van misbruik, dat op het gebied van de btw geldt, het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen.”¹⁴⁴

Hier lijkt het HvJ aan te geven dat het een zuiver kunstmatige constructie moet zijn en dat de constructie daarmee enkel bedoeld is om een belastingvoordeel te krijgen. Dit lijkt al een striktere uitleg te zijn dan het ‘wezenlijke doel’ als bedoeld in het Halifax arrest. Naar mijn mening moet het beginsel van misbruik van recht ook zeer strikt te zijn. Dit gezien het feit dat het toepassen van het beginsel van misbruik van recht een ultimum remedium is.

¹³⁸ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, punt 81.

¹³⁹ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, punt 86.

¹⁴⁰ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, punten 73-76.

¹⁴¹ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, punt 98.

¹⁴² R. Vos en P. Bakker, Halifax: Europese fraud legis in de BTW, *BTW-Bulletin* 2006,20.

¹⁴³ HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14 (*WebMindLicenses*).

¹⁴⁴ HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14 (*WebMindLicenses*), punt 35.

5.2.3. Schoolmodellen

In Nederland worden sinds enkele jaren vooral de zogenoemde schoolmodellen bestreden met het leerstuk van misbruik van recht. Gemeenten willen de btw op de kosten die samenhangen met de bouw van scholen en sportaccommodaties in aftrek brengen. Er wordt een stichting opgericht die het schoolgebouw btw-belast gaat verhuren aan scholen en verenigingen. Wanneer de gemeente bijvoorbeeld vrijgesteld zou verhuren heeft zij dit aftrekrecht niet.

In de arresten inzake schoolstructuren is geoordeeld dat er geen sprake is van misbruik van recht, tenzij het een sale-and-lease back constructie betreft of dat er tijdens de bouw van het schoolgebouw creditfacturen werden gestuurd om de situatie anders in te kleden.¹⁴⁵ Bij de sale-and-lease back constructie was van belang dat twee ambtenaren van de gemeente in het bestuur van de stichting zaten. Volgens de Hoge Raad betrof het in die situatie een samenstel van speciaal op aftrek gerichte rechtshandelingen en was het behalen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel.¹⁴⁶

In het arrest waarbij achteraf creditfacturen werden uitgereikt veranderde feitelijk gezien niets. De bouw van de school was al reeds voor 80% gereed. Vervolgens werd alles d.m.v. creditfacturen teruggedraaid en werden de nieuwe facturen uitgereikt aan de gemeente. Daarop heeft de gemeente tegen een aanzienlijk lager bedrag het gebouw overgedragen aan de stichting. Daarbij heeft de gemeente het volledige btw-bedrag in aftrek gebracht.¹⁴⁷ De Hoge Raad was dan ook van oordeel dat deze constructie kunstmatig was en louter voor het belastingvoordeel was opgezet. Dit zorgt ervoor dat het in strijd is met doel en strekking van de wet en de Btw-richtlijn en er dus sprake is van misbruik van recht.¹⁴⁸

In de overige arresten werd geoordeeld dat er geen sprake was van misbruik van recht. De Hoge Raad geeft aan dat het een vrije keuze van de gemeente is, hoe zij voldoet aan de onderwijswetgeving. De gemeente kan het schoolgebouw overdragen aan de instellingen of het eigendom behouden en het schoolgebouw ter beschikking te stellen.¹⁴⁹ Tevens haalt de Hoge Raad aan dat in het Halifax arrest al aangegeven was dat de gemeente niet verplicht is om de weg waarbij de meeste btw drukt, te

¹⁴⁵ Zie HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202 en HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148.

¹⁴⁶ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202, punt 5.1.2 & 5.2.2.

¹⁴⁷ HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148.

¹⁴⁸ HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148, r.o. 3.3.2.

¹⁴⁹ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.4.

kiezen.¹⁵⁰ Deze arresten vormen een zekere gelijkenis met die van de sportstructuren.

5.3. Sportstructuren

Structuren waarbij het recht van aftrek van voorbelasting een grote rol speelt, worden veelvuldig door de Belastingdienst bestreden met het leerstuk van misbruik van recht. En soms met succes. In deze paragraaf ga ik nader in op het toepassen van het verlaagd btw-tarief voor het gelegenheid geven tot sportbeoefening.

5.3.1. Misbruik van recht in het Sportbesluit

De Staatssecretaris krijgt maar geen voet aan de grond in het bestrijden van de structuren die worden opgezet door gemeenten. Waarschijnlijk heeft de Staatssecretaris daarom uitgebreid aandacht gegeven aan het misbruik van recht in het Sportbesluit.¹⁵¹ Hierin haalt hij de twee bekende criteria van het Halifax weer aan. Vervolgens spreekt hij van misbruik van recht wanneer er een samenstel van rechtshandelingen plaatsvindt en de rechtstoestand uiteindelijk niet wezenlijk afwijkt met de situatie waarbij deze rechtshandelingen niet plaatsvinden.¹⁵² Dit lijkt afgeleid te zijn van het arrest inzake de sale-and-lease-back constructie van de Gemeente Middelharnis.¹⁵³

Vervolgens geeft de Staatssecretaris nog een aantal omstandigheden die een rol kunnen spelen, zoals het feit dat de bestuurders van de stichting door de vereniging worden benoemd. Het mag dus niet zo zijn dat de vereniging eigenlijk zowel voor als na de rechtshandelingen dezelfde beschikkingsmacht heeft.

Een ander voorbeeld dat genoemd wordt in het Sportbesluit, is die waarin een vereniging een accommodatie heeft en deze wil rooveren. Zij richt hiertoe een stichting op en verhuurt vervolgens de sportvelden en de accommodatie aan de stichting. Deze stichting voert de renovatie uit en brengt de btw op deze renovatiekosten in aftrek. Vervolgens verhuurt de stichting de sportvelden en de accommodatie aan de vereniging. Deze verhuur kan gezien worden als de ter beschikkingstelling van een sportaccommodatie en is daarom belast met 6% btw. De vergoeding is zodanig laag dat er meer aftrek wordt gegenereerd dan dat er btw moet worden afgedragen. Daarnaast zijn de contractvoorwaarden geen normale marktvoorwaarden. Volgens de Staatssecretaris wordt in

¹⁵⁰ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.4.

¹⁵¹ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112.

¹⁵² Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112, par. 2.4.

¹⁵³ HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202.

bovenstaande casus in strijd met doel en strekking van de Btw-richtlijn gehandeld. De Staatssecretaris geeft nog expliciet aan dat in het voorbeeld de stichting ook een gemeente kon zijn.¹⁵⁴

De Staatssecretaris geeft dus aan dat er sprake is van misbruik van recht wanneer het verkrijgen van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is en door een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen btw-aftrek wordt gegenereerd.

Volgens Van Bergenhengouwen en Peters gaat de Staatssecretaris voornamelijk in op de tweede voorwaarde, te weten: het wezenlijke doel om een belastingvoordeel te behalen. Zij zien een gevaar in het feit dat er voornamelijk naar dit tweede criterium wordt gekeken en er slechts objectieve eisen omtrent de eerste voorwaarde ontstaan. Zo geven zij aan dat bijvoorbeeld de contractvoorwaarden in overeenstemming moeten zijn met normale marktvoorwaarden c.q. economische realiteit. Uiteindelijk zou enkel nog de tweede voorwaarde overblijven.¹⁵⁵

5.3.2. Symbolische vergoeding

In het arrest van Gemeente Albrandswaard gaf de Hoge Raad aan dat de schoolconstructies eventueel wel bestreden kunnen worden met het feit dat de vergoeding symbolisch zou kunnen zijn.¹⁵⁶ Naast misbruik van recht gaat de Staatssecretaris in het Sportbesluit (waarschijnlijk daarom) in op het vragen van een symbolische vergoeding. Volgens de Staatssecretaris vindt er in die situaties geen belastbare handeling plaats en is er dus ook geen recht op aftrek van voorbelasting.¹⁵⁷ Hierbij moet er gekeken worden naar de feiten en omstandigheden van het geval. Daarbij is van belang dat er gekeken wordt naar vergoedingen voor soortgelijke prestaties. De Staatssecretaris geeft vervolgens aan dat wanneer de vergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische activiteit, er sprake van een symbolische vergoeding is.¹⁵⁸

Soltysik merkt op dat wanneer een gebruiksvergoeding symbolisch is, er geen economische activiteit is en om die reden zal er al geen recht op aftrek van voorbelasting zijn. Daarom zou er niet toe worden gekomen aan de toets van misbruik van recht, waarbij gekeken moet worden naar de economische realiteit.¹⁵⁹ De Staatssecretaris geeft echter niet aan waar de scheidslijn van een symbolische vergoeding ligt. Hij geeft in het besluit een voorbeeld waarbij er een jaarlijkse vergoeding van €100

¹⁵⁴ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112, par. 2.4.

¹⁵⁵ R. van Bergenhengouwen en R. Peters, Nieuw sportbesluit: aanpassing van de spelregels maar het spel is nog niet gespeeld, *BtwBrief* 2012/2.

¹⁵⁶ HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35, r.o. 5.4.

¹⁵⁷ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112, par. 2.4.

¹⁵⁸ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112, par. 2.4.

¹⁵⁹ M. Soltysik, Misbruik van recht en sportaccommodaties, *NtFR-B* 2015/7.

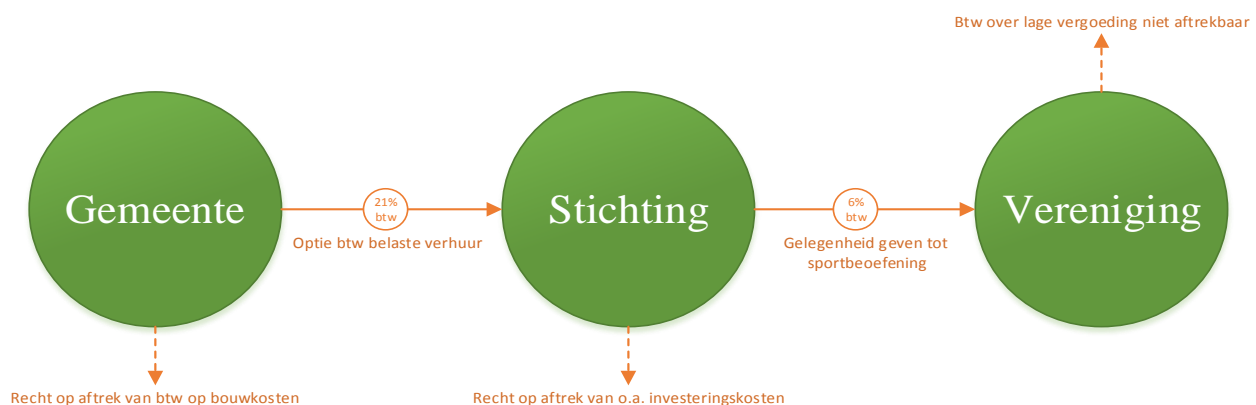
wordt bedongen en een soortgelijk sportveld heeft een kostprijs van €4.902. Oftewel een jaarlijkse vergoeding van 2,03% wordt aangemerkt als een symbolische vergoeding. Echter houdt dit waarschijnlijk niet in dat alles wat erboven zit geen symbolische vergoeding is en enkel abnormaal laag is. Het is dus onduidelijk wanneer iets symbolisch is.

Op basis van de Europese jurisprudentie is er enkel sprake van een symbolische vergoeding indien er feitelijk geen sprake is van een vergoeding en het puur symbolisch is.¹⁶⁰ Zoals men in de praktijk wel eens €1,- betaalt voor een overdracht. Daarnaast kan het zo zijn dat er sprake is van vrijgevigheid.¹⁶¹

5.3.3. Misbruik van recht in sportstructuren

Nu rijst de vraag of het mogelijk is om het toepassen van een sportstructuur aan te merken als misbruik van recht. Het is geen verplichting voor gemeenten om sport te faciliteren. Echter dragen zij wel de hoofdverantwoordelijkheid om de lokale sportbeoefening te faciliteren. Zij zijn naast de sporter zelf de grootste financier van sport en dienen op basis van de Wet op primair onderwijs het onderwijs in lichamelijke opvoeding te bekostigen.¹⁶²

In het arrest van gemeente Albrandswaard kwam naar voren dat het tussenschuiven van een stichting op zich geen misbruik van recht hoeft te zijn.¹⁶³ Echter kan wel in strijd met doel en strekking van de bepaling gehandeld worden zodra er zonder het tussenschuiven van een stichting geen recht op aftrek zou zijn geweest. Dit kan bijvoorbeeld als er door de gemeente normaal gesproken vrijgesteld verhuurd wordt en dat de gemeente btw-belast gaat verhuren, zodra de tussengeschoven stichting gelegenheid geeft tot sportbeoefening.



De stichting past dan het 6%-tarief toe en er is dan recht op aftrek bij de gemeente over de bouwkosten van de accommodatie. Dit zorgt er niet direct voor dat er in strijd met doel en strekking

¹⁶⁰ HR 7 november 2014, nr. 12/02683, na conclusie A-G Van Hilten, *BNB* 2014/265, noot Swinkels, *V-N* 2014/59.16, punt 4.3.5.4.

¹⁶¹ HvJ EU 21 september 1988, zaak 50/87 (*Commissie/Frankrijk*), *FED* 1991/203, punt 21.

¹⁶² Zie R. Hoekman en R. van den Dool, *Gemeentelijke uitgaven aan sport*, Mulier Instituut, september 2015 & Zie o.a. artikel 117 Wet op primair onderwijs.

¹⁶³ Zie onder andere HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35.

van de bepaling wordt gehandeld. Het kan namelijk zo zijn dat de gemeente niet belast wilt zijn met de exploitatie van de sportaccommodatie. Zij richt dan een stichting op en verhuurt btw-belast de sportaccommodatie aan deze stichting. De stichting heeft dan een zelfstandige functie en hierbij is het behalen van een belastingvoordeel niet het wezenlijke doel van deze handeling.

5.3.3.1. *Economische realiteit*

Op basis van het Paul Newey-arrest moet er gekeken worden of het een zuiver kunstmatige constructie is zonder economische realiteit.¹⁶⁴ Volgens Soltysik is er economische realiteit in de situatie dat een gemeente de exploitatie van een sportaccommodatie wilt uitbesteden in het kader van privatisering. Daarnaast wordt het oprichten van een aparte onderneming voor de exploitatie van een sportaccommodatie niet vreemd in de markt. Commerciële partijen, zoals Optisport, LACO en sportfondsen, richten hiertoe een aparte onderneming op die de sportaccommodatie exploiteert. Volgens Soltysik ligt aan het oprichten van een aparte stichting dan ook geen fiscale reden aan ten grondslag.¹⁶⁵ Oftewel wanneer de stichting economische realiteit heeft, wordt er niet in strijd met doel en strekking van de bepaling gehandeld.

De vraag is wanneer de sportstructuur economische realiteit heeft. De Staatssecretaris geeft een aantal voorbeelden waarbij de feitelijke beschikkingsmacht eigenlijk bij een vereniging blijft. Zo wordt de economische realiteit aangetast zodra de vereniging de bestuursleden van de stichting benoemt, de administratie van de stichting wordt gevoerd door de vereniging en de taken van de stichting worden verricht door de vereniging.¹⁶⁶ Bij deze punten blijkt voornamelijk dat de stichting en de vereniging dezelfde personen zijn. Hierbij lijkt het mij ook vanzelfsprekend dat de sportstructuur niet voldoende realiteit heeft. Echter geeft de Staatssecretaris ook aan dat de economische realiteit wordt aangetast zodra de stichting financieel afhankelijk is van de vereniging en wanneer de sportaccommodatie wordt gerenoveerd. Dit is naar mijn idee vreemd en ook niet correct. Er zijn zelfs commerciële bedrijven die financieel afhankelijk zijn van één partij. Hebben zij dan gelijk minder economische realiteit? Dat lijkt mij onwerkelijk. Daarnaast is het vreemd dat de Staatssecretaris zo specifiek de renovatie van een sportaccommodatie als voorbeeld noemt. Ik zie hier geen verband met de aantasting van de economische realiteit. De renovatie op zich zegt hier namelijk niks over. Het gaat dan om de samenstel van rechtshandelingen. In het voorbeeld dat de Staatssecretaris geeft omtrent de renovatie wordt aangegeven dat er sprake is van misbruik van recht. Echter hoeft hierbij het belastingvoordeel niet het wezenlijke doel te zijn. Wellicht willen zij de sportaccommodatie afsplitsen om deze

¹⁶⁴ HvJ EU 20 juni 2013, zaak C-653/11 (*Paul Newey*), punt 46.

¹⁶⁵ M. Soltysik, *Misbruik van recht en sportaccommodaties*, *NTFR-B* 2015/7, par. 3.2.

¹⁶⁶ Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112, par. 2.4.

vervolgens ook ter beschikking te stellen aan anderen. Of wanneer de vereniging zich niet meer druk wilt maken om het verrichten van groot onderhoud of de exploitatie van de accommodatie. In mijn ogen is er dan geen sprake van misbruik van recht, omdat niet aan het tweede criterium is voldaan.

5.3.3.2. *Multifunctioneel kunstgrasveld*

Op 26 augustus 2014 heeft Hof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld over de aanleg van een multifunctioneel kunstgrasveld.¹⁶⁷ Ook hier wordt gebruik gemaakt van een (tussen)stichting voor de exploitatie. De gemeente verstrekt een subsidie aan een opgerichte stichting. De stichting legt het kunstgrasveld aan en stelt het onder andere aan een voetbalvereniging ter beschikking. De stichting ontvangt een vergoeding hiervoor en trekt de btw die drukt op de aanleg van het kunstgrasveld in aftrek.¹⁶⁸ De inspecteur was van mening dat de voetbalvereniging en de stichting te vereenzelvigen zijn. Dit vanwege het feit dat de bestuurders van de stichting nauw verbonden zijn met de vereniging, het aangelegde kunstgrasveld met name geschikt is als een KNVB voetbalveld, de vereniging een langlopende schuld aan de stichting heeft verstrekt zonder zekerheid en de leden van de vereniging hebben geholpen bij de aanleg. Het Hof geeft aan dat normaliter de contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit weergeven. Dit is niet het geval wanneer de constructie kunstmatig is en het de realiteit niet beantwoordt.¹⁶⁹ Het Hof is van oordeel dat de stichting zelfstandig is. Dit vanwege het feit dat zij onder andere een eigen doelstelling heeft, een eigen bestuur heeft en op eigen naam overeenkomsten afsluit. Dat een bestuurslid van de stichting tevens bestuurslid van de vereniging is en dat het initiatief van de oprichting van de stichting bij de vereniging lag, doet hieraan niets af.¹⁷⁰ Er zijn dus wel nauwe banden, maar objectief gezien is het dus een zelfstandige stichting. Subsidiar beroept de inspecteur zich op het leerstuk van misbruik van recht. De vereniging verricht vrijgestelde prestaties aan haar leden, echter hier is het de stichting die recht op aftrek wenst. Daarnaast zijn er ook anderen die gebruik maken van het kunstgrasveld tegen een btw-belaste vergoeding. Daarom is volgens Tielemans deze constructie niet in strijd met doel en strekking van de wet.¹⁷¹ Tielemans komt tot deze conclusie op basis van de toelichting bij criteria die in het Halifax arrest zijn gesteld. Hierin wordt aangegeven dat aan het eerste criterium is voldaan zodra de handelingen zijn verricht met het uitsluitende doel btw in aftrek te brengen. Tielemans leest hierin dat wanneer er gedeeltelijk recht op aftrek aanwezig is, niet voldaan is aan het eerste criterium.¹⁷² In casu is er aftrek voor zover er aan derden wordt gepresteerd. Tevens is er niet voldaan aan het tweede

¹⁶⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305.

¹⁶⁸ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305.

¹⁶⁹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, r.o. 4.5.

¹⁷⁰ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, r.o. 4.6.

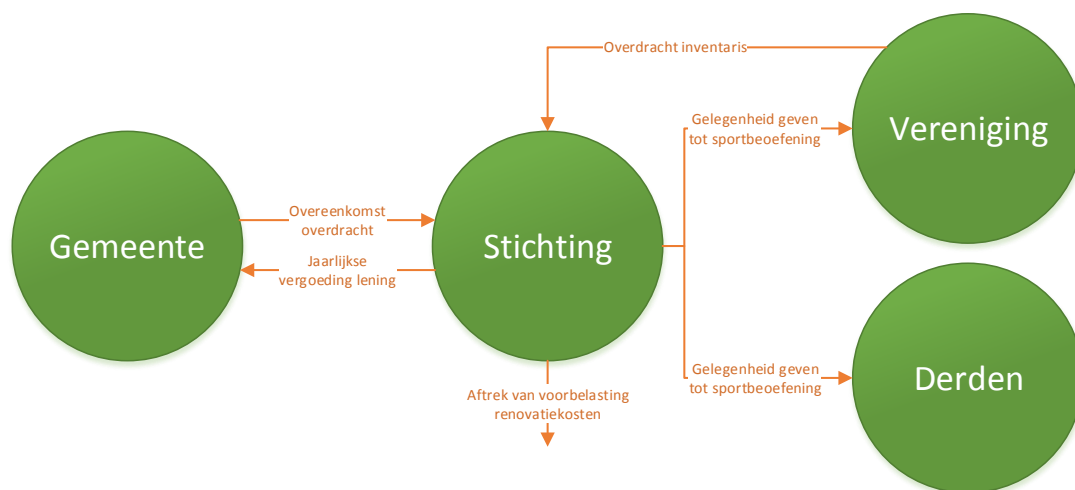
¹⁷¹ P. Tielemans, Vrijwel btw-vrij sporten; btw-aftrek op kunstgrasvelden?, *BtwBrief* 2015/8.

¹⁷² P. Tielemans, Vrijwel btw-vrij sporten; btw-aftrek op kunstgrasvelden?, *BtwBrief* 2015/8.

criterium van misbruik van recht. De gemeente heeft bezuinigingsdoelstellingen gesteld en het multifunctioneel kunstgrasveld wordt wenselijk geacht. Hierdoor is het belastingvoordeel niet het wezenlijke doel van deze constructie.¹⁷³

5.3.3.3. Hof Amsterdam 8 oktober 2015

Recent heeft Hof Amsterdam geoordeeld over een sportstructuur. Hierbij ging het om een tennisvereniging die voor €45 per jaar het sportcomplex van de gemeente huurde. Omdat er hoge renovatiekosten op stapel staan, is er een stichting opgericht die een overeenkomst tot overdracht en een leningsovereenkomst afsloot met de gemeente. Vervolgens hebben de stichting en de vereniging een gebruiksovereenkomst gesloten. De stichting bedong een jaarlijkse vergoeding van €40.000 waarop 6% btw drukt.¹⁷⁴ De vereniging heeft de inventaris verkocht aan de stichting en op dezelfde dag is de gebruiksovereenkomst gesloten. Daarnaast is overeengekomen dat de tennisbanen niet exclusief ter beschikking stonden aan de vereniging. Dit is ook daadwerkelijk gebeurd.¹⁷⁵



De Rechtbank geeft aan dat niet duidelijk werd wat de redenen waren om niet voor €45 te blijven huren van de gemeente. Daarnaast werd er een belastingvoordeel genoten door deze constructie.¹⁷⁶ Volgens de Rechtbank was er sprake van misbruik van recht en moesten de feiten en omstandigheden geherdefinieerd worden naar de situatie waarbij de vereniging nog voor €45 huurde van de gemeente.¹⁷⁷ Hof Amsterdam bekijkt de feiten en gaat ervan uit dat er daadwerkelijk aan derden is verhuurd. Het Hof hanteert de Halifax-criteria om te kijken of er sprake is van misbruik van recht. Hierbij geeft het Hof aan dat ondernemers hun activiteiten zo mogen structureren dat de

¹⁷³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305, r.o. 4.9.

¹⁷⁴ Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370, r.o. 2.1.

¹⁷⁵ Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370, r.o. 5.1

¹⁷⁶ Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370, r.o. 4.4.1.

¹⁷⁷ Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370, r.o. 4.6.

belastingenschuld beperkt blijft. Daarnaast mogen ondernemers ervoor kiezen om te huren in plaats van aan te schaffen. Hierdoor verspreidt een ondernemer de belastingenschuld. De huur vindt plaats onder marktconforme omstandigheden. Dit zorgt er mede voor dat niet zeker is dat op termijn het te betalen btw-bedrag lager is dan wanneer een ondernemer het zelf zou aanschaffen. Hof Amsterdam ziet dus geen belastingvoordeel ontstaan en oordeelt dat er geen sprake is van misbruik van recht.¹⁷⁸

5.4. Sportbesluit vs. Jurisprudentie

De Staatssecretaris geeft aan dat er gekeken moet worden naar het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen van de betrokken transacties voor de beoordeling of sprake is van misbruik van recht. Er is volgens de Staatssecretaris sprake van misbruik van recht zodra er een oneigenlijke samenstel van rechtshandelingen plaatsvindt en daarbij btw-aftrek wordt gegeneerd.¹⁷⁹ De Staatssecretaris lijkt vooral naar de tweede voorwaarde te kijken, namelijk dat het behalen van een belastingvoordeel niet het wezenlijke doel mag zijn. Echter moet ook gekeken worden of de sportstructuur in strijd is met doel en strekking van de bepaling.

Het enkele feit dat de gemeente de exploitatie wilt uitbesteden aan een stichting zou volgens de Staatssecretaris misbruik van recht opleveren. Dit omdat volgens de Staatssecretaris het wezenlijke doel is om een fiscaal voordeel te behalen. Zou het wezenlijke doel al het behalen van een belastingvoordeel zijn, dan dient de sportstructuur ook nog in strijd met doel en strekking van de bepaling te zijn. Hier lijkt de Staatssecretaris minder naar te kijken in het Sportbesluit.

Dat naar beide criteria gekeken moet worden blijkt uit het Halifax-arrest. Er mag niet in strijd met doel en strekking van de bepaling gehandeld worden en het behalen van een belastingvoordeel mag niet het wezenlijke doel zijn.¹⁸⁰ Het Hof van Justitie heeft tevens al meerdere malen aangegeven dat *het verbod van misbruik het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen*.¹⁸¹ De rechtshandelingen moeten dus wel stroken met de economische realiteit. Het Hof van Justitie lijkt in Paul Newey-arrest en het WebMindLicenses-arrest aan te geven dat er daadwerkelijk ‘substance’ moet zijn in de stichting.¹⁸² Zo overweegt het Hof van Justitie in het WebMindLicenses arrest als volgt: *‘De vaststelling waar de werkelijke plaats van deze dienst is, moet*

¹⁷⁸ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing Ltd.*) & Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370, r.o. 5.6.

¹⁷⁹ Besluit Staatssecretaris van Financiën 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Strcrt.* 2014, 26112, par. 2.4.

¹⁸⁰ HvJ EU 21 februari 2006, zaak C-255/02 (*Halifax*), BNB 2006/170, punten 69-71.

¹⁸¹ Zie onder andere HR A-G Ettema 29 december 2015, zaak 15/00664, punt 7.12 en HvJ 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, na conclusie A-G Wathelet, punt 35.

¹⁸² Voor ‘substance’ is het van belang dat er daadwerkelijk een bestuur is en de exploitatie daadwerkelijk plaatsvindt vanuit de stichting. Zie HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14 (*WebMindLicenses*), punt 35 en 49 en HvJ EU 20 juni 2013, zaak C-653/11 (*Paul Newey*), punt 46.

*berusten op objectieve en door derden controleerbare elementen, zoals het fysiek bestaan van Lalib in termen van lokalen, personeel en uitrusting*¹⁸³ Hier ging het er om waar de daadwerkelijke plaats van dienst was en of er geen sprake was van misbruik. Uit deze rechtsoverweging valt af te leiden dat er daadwerkelijk een gebouw met personeel en uitrusting aanwezig moet zijn om te kunnen spreken van ‘substance’.

Als er geen ‘substance’ is, dan kan het een zuiver kunstmatige constructie zijn en is het daarmee in strijd met doel en strekking van de bepaling. Het mag dus niet zo zijn dat de constructie puur op papier bestaat om een belastingvoordeel te behalen en er in de praktijk niks veranderd is.

Het lijkt dus dat de Staatssecretaris makkelijker tot misbruik van recht komt dan in de jurisprudentie. In de jurisprudentie wordt er gekeken of er daadwerkelijk economische realiteit aan deze structuren toekomt. De Staatssecretaris kijkt enkel of er met de sportstructuren een belastingvoordeel behaald wordt en of er een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen aan ten grondslag ligt. Daarmee lijkt hij er ook direct van uit te gaan dat deze rechtshandelingen enige ‘substance’ ontberen. De jurisprudentie geeft echter aan dat de constructies niet zuiver kunstmatig mogen zijn en dat er economische realiteit toekomt aan deze constructies. Een zuiver kunstmatige constructie lijkt minder snel aan de orde te zijn dan een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen.

5.4.1. Sportstructuren vs. Sportbesluit

Wanneer men kijkt naar de sportstructuren, hebben partijen exact uitgevoerd wat zij met de contracten hadden beoogd. Dat is namelijk de overdracht van de sportaccommodatie van de gemeente aan de stichting tegen een vergoeding. Hierdoor kan de stichting de exploitatie op zich nemen of uitbesteden en neemt daarmee deze werkzaamheden uit handen van de gemeente. Naar mijn mening kan er dus geen sprake zijn van een zuiver kunstmatige constructie, zoals de Staatssecretaris lijkt te bedoelen in het Sportbesluit met het feit dat de feitelijke overdracht niet plaatsvindt.¹⁸⁴ Echter is er wel degelijk een overdracht tegen een lage vergoeding. Deze vergoeding kan naar mijn mening meestal niet gekwalificeerd worden als een symbolische vergoeding. Er is namelijk geen sprake van een vergoeding van bijvoorbeeld €1,- waarbij iedereen inziet dat het een symbolische vergoeding is of dat de overdracht eigenlijk uit vrijgevigheid is gebeurd.¹⁸⁵ Het moet dus om een extreem lage vergoeding gaan wil het als symbolische vergoeding gezien kunnen worden.¹⁸⁶ Tevens kan volgens A-G van Hilten een lage vergoeding op zich niet voldoende zijn om te kunnen spreken van een

¹⁸³ HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14 (*WebMindLicenses*), punt 44.

¹⁸⁴ Besluit Staatssecretaris van Financiën 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Strcrt.* 2014, 26112, par. 2.4.

¹⁸⁵ Zie paragraaf 5.3.2.

¹⁸⁶ Zie o.a. HR A-G Ettema 29 december 2015, zaak 15/00664, r.o. 10.28.

belastingvoordeel dat in strijd is met doel en strekking van de bepaling.¹⁸⁷ Indien de lage vergoeding op basis van de ‘normale marktvoorwaarden’ ongebruikelijk laag is, kan er sprake zijn van een belastingvoordeel.¹⁸⁸ Gerechtshof Den Haag heeft echter recent geoordeeld dat er geen sprake is van een lage vergoeding wanneer *de vergoeding overeenkomt met een bedrag dat voor dezelfde leveringen op hetzelfde tijdstip in dezelfde handelsfase, doch bij vrije mededinging aan een zelfstandige afnemer als vergoeding zou hebben gediend*.¹⁸⁹ Naar mijn idee schaart het gerechtshof met deze uitspraak teveel onder een ‘lage vergoeding’. Een lage vergoeding leidt echter niet direct tot misbruik van recht. Indien een stichting naast het feit dat er een ongebruikelijk lage vergoeding is bedongen, ook geen ‘substance’ heeft, is er mijns inziens sprake van misbruik van recht.

Daarnaast is de vraag wat de ‘normale marktvoorwaarden’ zijn bij de sportstructuren. Andere gemeenten bieden de sportaccommodaties ook voor lagere prijzen aan dan gebruikelijk zou zijn bij commerciële partijen. Mijns inziens is dit deels een andere markt en hoeft er niet per se sprake te zijn van een belastingvoordeel.

Naar mijn mening zijn de sportstructuren geen zuiver kunstmatige constructies of een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen, gezien het feit dat er wel degelijk economische realiteit toekomt aan de sportstructuren. Het is namelijk niet ongebruikelijk om de exploitatie van een sportaccommodatie uit te besteden aan een aparte onderneming. Zo richten Optisport, LACO en sportfondsen ook aparte ondernemingen op om vanuit deze ondernemingen de sportaccommodaties te exploiteren. Uit dit feit blijkt dat commerciële partijen zich ook op deze markt begeven. Het oprichten van een aparte onderneming neemt niet weg dat de structuur economische realiteit heeft. Daarnaast heeft men met de contractuele bepalingen precies beoogd wat er tot stand is gekomen. Op basis van bovenstaande punten is er naar mijn idee niet per definitie sprake van misbruik van recht bij het toepassen van sportstructuren.¹⁹⁰ Kortom, naar mijn mening dient het voordeel behaald te worden door een kunstmatig opgezet samenstel van transacties, die in hun kunstmatigheid economische realiteit ontberen om tot misbruik van recht te komen.¹⁹¹ Is dit niet het geval, dan kan de constructie niet worden bestreden met het beginsel van misbruik van recht.

5.5. Deelconclusie

Belastingplichtigen kunnen de fiscaal meest gunstige weg bewandelen, zolang zij maar binnen de wet en regelgeving blijven. Echter indien dit niet gewenst is, kan er toegekomen worden aan het leerstuk

¹⁸⁷ HR A-G 29 juni 2012, zaak 10/00786, r.o. 8.4.8.

¹⁸⁸ HvJ EU 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*), punt 45.

¹⁸⁹ Gerechtshof Den Haag 12 februari 2016, zaak BK-15/00199 t/m BK-15/00203, r.o. 36.

¹⁹⁰ Zie HvJ EU 20 juni 2013, zaak C-653/11 (*Paul Newey*), punt 45.

¹⁹¹ HR A-G 29 juni 2012, zaak 10/00786, r.o. 8.4.12.

van misbruik van recht. Het Hof van Justitie heeft in het Halifax arrest een tweeledige toets als handvat gegeven om vast te stellen wanneer er sprake is van misbruik van recht:

1. Er mag niet in strijd met doel en strekking van de wet gehandeld worden.
2. Uit objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel niet het verkrijgen van een belastingvoordeel is.

Bij sportstructuren wordt er een stichting opgericht. De gemeente draagt de sportaccommodatie tegen een lage vergoeding over aan de stichting of verhuurt de sportaccommodatie belast aan de stichting. Vervolgens gaat de stichting de sportaccommodatie exploiteren of besteed de exploitatie uit. De gemeente heeft hierdoor recht op aftrek over de btw die op de kosten van de bouw van de sportaccommodatie drukken. De stichting geeft gelegenheid tot sportbeoefening of besteed de exploitatie uit en valt met haar diensten daardoor onder het 6%-tarief of het 21%-tarief. Zij heeft recht op aftrek van de btw op de kosten van bijvoorbeeld de inrichting.

Naar mijn mening gaat de Staatssecretaris te ver met het bestrijden van ‘btw-besparende structuren’. Dit vanwege het feit dat misbruik van recht een ultimum remedium is en enkel bij de gevallen waaruit overduidelijk misbruik blijkt, toegepast moet worden. De Staatssecretaris lijkt er met een gestrekt been in te gaan, maar gaat met een rode kaart van het veld. Dat de sportstructuur daadwerkelijk economische realiteit moet hebben en geen zuiver kunstmatige constructie mag zijn, lijkt mij overigens een goede voorwaarde. Echter zal dit in de praktijk vaak het geval zijn. Zo hoeft de gemeente zich in het kader van privatisering bijvoorbeeld niet bezig te houden met de exploitatie van een sportaccommodatie en kan de stichting dit verzorgen. Dat het onderbrengen van een sportaccommodatie in een stichting een belastingvoordeel met zich meebrengt, doet daar naar mijn mening niks aan af. Volgens de Staatssecretaris zou deze structuur dan al kunnen worden bestreden met misbruik van recht.¹⁹² Echter is bij een sportstructuur niet per definitie sprake van een zuiver kunstmatige constructie en beantwoordt de structuur veelal de economische realiteit. Naar mijn mening is hier dus niet per definitie sprake van misbruik van recht, omdat de structuur niet in strijd met doel en strekking van de bepaling is.

Het zou op basis van de uitspraak van Hof Amsterdam op 8 oktober 2015 verstandig zijn voor toekomstige structuren om ook aan derden diensten te verrichten. Dit vanwege het feit dat er dan een andere situatie ontstaat dan voordat er een stichting werd tussen geschoven. Indien de situatie niet wezenlijk anders is dan de situatie voor het tussenschuiven van stichting, kan de inspecteur aandragen

¹⁹² Zie Besluit van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Stscrt* nr. 26112, par. 2.4.

dat het een zuiver kunstmatige constructie betreft om enkel een belastingvoordeel te verkrijgen. Dit wil echter nog niet zeggen dat er per definitie aan derden geleverd moet worden om niet tot misbruik van recht te komen.

6. Conclusie

6.1. Slotsom

Lidstaten *moeten* de btw-sportvrijstelling in hun nationale wetgeving implementeren en *mogen* het verlaagde btw-tarief voor het recht gebruik te maken van sportaccommodaties invoeren. Omdat Nederland niet de letterlijke teksten heeft overgenomen uit de Btw-richtlijn en bij de exploitatie van sportaccommodaties veelal misbruik van recht aan de orde komt, heb ik de volgende probleemstelling geformuleerd:

Wat is de invloed van het arrest 'Bridport and West Dorset Golf Club Limited' op de mogelijkheid om 'sportstructuren' toe te passen en is bij 'sportstructuren' sprake van misbruik van recht?

Uit het onderzoek kan men de volgende conclusies trekken:

1. Het grootste verschil tussen de Nederlandse en de Europese btw-sportvrijstelling is dat de toepassing van de Nederlandse btw-sportvrijstelling beperkt is tot prestaties aan leden. Naar aanleiding van het Bridport and West Dorset arrest is het niet meer mogelijk om de huidige bepaling in stand te laten. Hierin is door het Hof van Justitie aangegeven dat het lidstaten niet is toegestaan om de btw-sportvrijstelling uit te sluiten wanneer de bezoekers geen lid zijn van de sportvereniging.
2. Vervolgens heb ik onderzocht of het verlaagde btw-tarief op het gelegenheid geven tot sportbeoefening in overeenstemming is met de Btw-richtlijn. Hierbij is het niet van belang dat er een onroerende zaak aanwezig is bij de sportbeoefening. Naar mijn mening zou het zelfs mogelijk moeten zijn om het verlaagde tarief toe te passen op bootcamp sessies met sportattributen en obstakels op een afgebakend deel van een terrein. Echter is dit in de jurisprudentie (nog) niet toegelaten. Wél is het mogelijk om het verlaagde btw-tarief toe te passen wanneer de sportbeoefening vanuit een onroerende zaak, die gekwalificeerd wordt als sportaccommodatie, aanvangt en hier ook weer eindigt.
3. Naar aanleiding van het Bridport and West Dorset arrest is het naar mijn idee nog mogelijk om sportstructuren toe te passen. Stichtingen kunnen een BV oprichten. Deze BV's kunnen als winst beogende instellingen kwalificeren doordat zij onder andere de sportaccommodatie en de kantine met winstoogmerk exploiteren. Vervolgens dient de BV de winst uit te keren aan de stichting. Hierdoor is het na een aanpassing van de btw-sportvrijstelling in de toekomst waarschijnlijk nog mogelijk om het verlaagde btw-tarief op de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie toe te passen. Daardoor zullen ook de sportstructuren in een iets andere opzet in stand kunnen blijven.

4. Bij het toepassen van het verlaagde btw-tarief is er veel te doen omtrent misbruik van recht. Daarom heb ik onderzocht of misbruik van recht van toepassing is bij de zogenoemde sportstructuren. Hierbij kom ik tot de conclusie dat er (veelal) geen sprake is van misbruik van recht. Gemeenten willen niet belast worden met de exploitatie van de sportaccommodaties en besteden deze diensten uit aan een stichting. Het wezenlijke doel hoeft dan ook niet het behalen van een belastingvoordeel te zijn. Daarnaast is het van belang dat de sportstructuur geen zuiver kunstmatige constructie is en de sportstructuur daadwerkelijk verband houdt met de economische realiteit. De sportstructuur is daardoor niet in strijd met doel en strekking van de bepaling. Naar mijn mening is er daarom veelal geen sprake van misbruik van recht, tenzij er geen ‘substance’ is bij de stichting of een andere onderneming en het wezenlijke doel van de constructie het behalen van een belastingvoordeel is.

De tekst van de Nederlandse en Europese btw-sportvrijstelling verschilt van elkaar. Echter, de Nederlandse tekst moet richtlijnconform worden uitgelegd.¹⁹³ Naar mijn mening is er een tekstueel probleem in het feit dat het winstoogmerk criterium enkel ziet op de prestaties in de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968. Hierdoor zou het tekstueel gezien ook mogelijk zijn voor commerciële organisaties om de btw-sportvrijstelling op diensten, waarbij geen winstoogmerk aanwezig is, toe te passen. Ook hier moet er een richtlijnconforme uitleg worden toegepast. Daarnaast is zoals eerder aangegeven het grootste verschil dat de btw-sportvrijstelling in Nederland enkel toepasbaar is bij diensten aan leden. Het zou naar mijn idee dus verstandig zijn om de tekst in overeenstemming te brengen met de btw-sportvrijstelling in de Btw-richtlijn.

Gemeenten maken veelal gebruik van het verlaagde btw-tarief voor het ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’. Gemeenten bouwen sportaccommodaties en verhuren deze belast aan een speciaal daarvoor opgerichte beheerstichting. Vervolgens stelt deze stichting deze accommodatie ter beschikking aan sportverenigingen of besteed de exploitatie uit aan een aparte onderneming. Hierdoor kan de gemeente de btw op de kosten van de bouw van de sportaccommodatie in aftrek brengen. Zo ontstaan er geen grote btw-kostenposten en hoeft dit niet doorberekend te worden aan de sporters.

Om gebruik te maken van de optie belaste verhuur is het van belang dat de huurder(les: de stichting) de onroerende zaak voor 90% of meer gebruikt voor prestaties waarvoor hij recht heeft op aftrek van voorbelasting. Om te kunnen spreken van het gelegenheid geven tot sportbeoefening is het nodig om aanvullende diensten en (sport)attributen aan te bieden. Hierbij is de passieve verhuur ondergeschikt aan deze diensten. De verhuurder faciliteert een bepaald gebruik voor de huurder en biedt daarbij de

¹⁹³ Zie Hof Amsterdam 16 juli 2009, zaak 08/00876, V-N 2009/47.1.4, r.o. 4.2 en 4.3.

benodigde faciliteiten aan om de gebruikers de gelegenheid te bieden één of meerdere sporten te beoefenen. Het moet dus verder gaan dan de passieve verhuur om te kunnen spreken van het gelegenheid geven tot sportbeoefening.

Tot op heden blijkt dat bij sportstructuren er geen sprake is van misbruik van recht.¹⁹⁴ Misbruik van recht is namelijk pas aan de orde wanneer er handelingen worden verricht die het wezenlijke doel hebben om een belastingvoordeel te behalen én deze in strijd zijn met doel en strekking van de bepaling. Echter, het is mogelijk voor belastingplichtigen om de meest gunstige fiscale weg te kiezen. Het mag geen zuiver kunstmatige constructie zijn die geen verband houdt met de economische realiteit.¹⁹⁵ Oftewel, de constructie mag niet alleen op papier bestaan. Wanneer bijvoorbeeld het beheer van de sportaccommodatie in het kader van privatisering uit handen wordt gegeven, zie ik geen misbruik van recht en is het ook op basis van jurisprudentie mogelijk om deze handelingen te blijven verrichten. Het voordeel dat behaald wordt, komt uiteindelijk ten goede aan de gehele maatschappij en de doelstelling van de btw-sportvrijstelling en het verlaagde btw-tarief:

*Het bevorderen van bepaalde activiteiten, te weten sportactiviteiten, door brede lagen van de bevolking.*¹⁹⁶

Naar mijn mening is er dus ook geen noodzaak om deze sportstructuren aan te pakken.

6.2. Mijn visie

De Staatssecretaris heeft op het moment van schrijven precies twee jaar de tijd gehad om de Nederlandse btw-sportvrijstelling aan te passen en in overeenstemming te brengen met het *Bridport and West Dorset* arrest en de Btw-richtlijn. Het is dan ook vreemd dat dit nog niet gebeurd is. Naar mijn idee is het een kwestie van tijd dat dit alsnog gaat gebeuren en men zou er verstandig aan doen om dan ook direct de overige punten, die wellicht praktisch gezien niet tot problemen leiden, tekstueel in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn.

Wanneer de btw-sportvrijstelling wordt aangepast en in overeenstemming wordt gebracht met de Btw-richtlijn, zal het gelegenheid geven tot sportbeoefening ook onder de btw-sportvrijstelling komen te vallen voor niet-winstbeogende sportinstellingen anders dan een vereniging. Dit wordt op dit moment voorkomen doordat op basis van nationaal-civiel recht enkel verenigingen leden hebben.

De Staatssecretaris geeft in zijn brief van 23 november 2015 aan dat hij geen mogelijkheden ziet om het gelegenheid geven tot sportbeoefening onder het verlaagde btw-tarief te houden. Wellicht dat ik

¹⁹⁴ Zie onder andere Hof Amsterdam 8 oktober 2015, zaak 14/00370, r.o. 5.3.

¹⁹⁵ Zie onder andere HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14 (*WebMindLicenses*), punt 35.

¹⁹⁶ Zie onder andere HvJ EU 19 december 2013, C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), BNB 2014/63, punt 20.

hem kan overtuigen. Er zou een BV kunnen worden opgericht door de stichting en deze zou winst kunnen gaan beogen, maar dit lijkt mij niet wenselijk in verband met de hogere kosten voor consumenten die hiervan het gevolg zijn. De Staatssecretaris schiet in zijn brief van 23 november 2015 alle mogelijkheden van artikel 133 Btw-richtlijn één voor één af. Ik ben van mening dat de Staatssecretaris zichzelf te gemakkelijk buitenspel zet. Deze mogelijkheden kunnen wel degelijk als oplossing dienen indien een instelling als een niet-winstbeogende instelling wordt aangemerkt:

1. Het invoeren van het concurrentie criterium van artikel 133 onderdeel d Btw-richtlijn zorgt ervoor dat de stichtingen in concurrentie treden met commerciële organisaties die sportaccommodaties ter beschikking stellen. Hierdoor mogen zij de btw-sportvrijstelling voor deze diensten niet toepassen en kan het verlaagde tarief toegepast worden.
2. Zoals ik al vele malen heb opgeschreven, is het doel van de btw-sportvrijstelling kortgezegd het voor iedereen mogelijk maken om te kunnen sporten. Bij zo'n doel past geen verenigingsbestuur die zijn zakken vult met geld. Een sportkoepel met een betaald bestuur past mijns inziens niet in de doelstelling van de btw-sportvrijstelling. Het bestuur moet naar mijn mening in hoofdzaak op vrijwillige basis en zonder vergoeding werken. Verenigingen leven vaak van vrijwilligers en deze vrijwilligers helpen de vereniging vanwege het feit dat zij passie voor de vereniging en de sport hebben. Daarom zou ik het vreemd vinden om het bestuur wel een vergoeding te gunnen. In dat geval is het na toepassing van artikel 133 onderdeel b Btw-richtlijn op de btw-sportvrijstelling alsnog mogelijk om de btw-sportvrijstelling toe te passen op de sportdiensten. Stichtingen kunnen voor de exploitatie van een sportaccommodatie dan een zo klein mogelijk bestuur aanstellen en deze een zo'n laag mogelijke vergoeding geven, waardoor de stichting niet meer onder de btw-sportvrijstelling valt.

Ik zie deze laatste oplossing dan ook als de ultieme oplossing voor het probleem dat ontstaat wanneer de Nederlandse btw-sportvrijstelling in overeenstemming wordt gebracht met die van de Btw-richtlijn. Hierbij kan het verlaagde tarief toegepast blijven worden, waardoor de brede lagen van de bevolking in een mooie en veelzijdige sportaccommodatie kunnen blijven sporten.

Literatuurlijst

- Bergenhengouwen, R. van, Peters, R., Nieuw sportbesluit: aanpassing van de spelregels maar het spel is nog niet gespeeld, *BtwBrief* 2012/2.
- Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer: Kluwer 2001.
- Blank, A.J., Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de omzetbelasting, *WFR* 2002/691.
- Boskan, C., Dekker, A.F.P., De sportvrijstelling in de btw: een 'tikkie breder', *NtFR* 2014/10.
- Dijkstra, K., BTW-belaste contributies, *BTW-bulletin* 2002/7/8, blz. 1-3.
- Dijkstra, K., Btw-heffing over 'sportbeoefening' en 'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening', *BTW-bulletin* 2015/2.
- Dijkstra, K., Ook voor de BTW is de golfbal rond, *Belastingbrief* 2001/07.
- Dijkstra, K., en Duinker, I., 'Alle sport onder het 6%-tarief?', *BTW-bulletin* 2012/12.
- Dijkstra, K., Sportieve btw, deel drie, *BTW-bulletin* 2008, 40.
- Dijkstra, K., Sportieve BTW-heffing, *BTW-bulletin* 2005, 73.
- Doesem, A.J. van, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer: Kluwer 2009.
- Dongen, A. van, Geen belasting over de toegevoegde waarde, *BtwBrief* 2006/9.
- Elsen, E.H. van den, Lenos, P., 'Duidelijkheid over tarief sporten', *BTW-bulletin* 2011/67.
- Elsen, E. van den, en Lenos, P., 'Terbeschikkingstelling sportaccommodaties nader toegelicht', *BTW-Bulletin* 2012/3.
- Evers, M. en De Jong, M., Omzetbelasting en de exploitatie van een sportaccommodatie, Ministerie van Financiën, 26 januari 2013.
- Hilten, M.E. van, en Kesteren, H.W.M. van, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.
- Hilten, M.E. van, en Kesteren, H.W.M. van, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2012.
- Hilten, M.E. van, Vrijstellingen: hoe eng is strikt?, *WFR* 2009/1328.
- Hop, H. en Merckx, M.M.W.D., Over sporten en surprise-eieren; het verlaagde btw-tarief, *BtwBrief* 2007, 31.
- Hop, H., Toegang verlenen tot een aquapark is ook een sport!, *BtwBrief* 2013/52.
- Ketner, L., Sport en btw: de wedstrijd van de dag, *NtFR* 2011/1463.
- Kogels, H.A., De Nederlandse omzetbelasting in vier episoden, *MBB* 2011/12.

- Kogels, H.A., De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, *MBB* 2006/5.
- Kok, de M.E., Sport in de BTW, Altijd in beweging, 2013.
- Lamers, J.J.M., Asymmetrisch beroep op richtlijn en wet, *WFR* 2007/154.
- Merkx, M.M.W.D., Btw en sportbeoefening: 19%, 6% of vrijgesteld?, *BTW-bulletin* 2007, 25.
- Merkx, M.M.W.D., Misbruik van recht in de BTW: einde voor BTW-besparende modellen?, *TFO* 2013/125.2.
- Mobach, O.L., BTW en sportorganisaties in 1996, *BTW-bulletin* 1996/1.
- Nieuwenhuizen, J.H.M., Fraus legis (misbruik van recht) en fiscaal-rechtelijke kwalificatie in de BTW, *WFR* 2003/1975.
- Pieterse, L.J.A., Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen, *WFR* 2010/596.
- Prechal, S., Richtlijnconforme uitleg: Alice in wonderland, *WFR* 1991/1596.
- Rous, J., Sport in de Europese BTW, Zijn de spelregels duidelijk en doeltreffend of missen zij hun doel?, 2011.
- Schulyok, F., The ECJ's Interpretation of VAT Exemptions, *International VAT Monitor*, July/August 2010, blz. 266.
- Soltysik, M., Misbruik van recht en sportaccommodaties, *NFR-B* 2015/7.
- Swinkels, J.J.P., De belastingplichtige in de Europese BTW, Den Haag: Koninklijke Vermande 2001.
- Swinkels, J.J.P., Sports under EU VAT, *International VAT Monitor*, July/August 2010, blz. 277.
- Thalen, M. en Drent, J.W., Buitensportevenementen: accommodatie verplicht?, *BTW-bulletin* 2009, 26.
- Tielemans, P., en Bouwman, A.H.S., Het gelegenheid geven tot sportbeoefening: een duidelijke zaak?, *Btw-Brief* 2005,14.
- Tielemans, P., en Bootsman, T., Gelegenheid geven tot sport kan laag belast 'Mens sane' in corpore sano', *BtwBrief* 2007, 33.
- Tielemans, P., Sportvrijstelling 'members only' niet toegestaan, *BtwBrief* 2014/41.
- Tielemans, P., Vrijwel btw-vrij sporten; btw-aftrek op kunstgrasvelden?, *BtwBrief* 2015/8.
- Vos R. en Bakker P., Halifax: Europese fraus legis in de BTW, *BTW-Bulletin* 2006,20.
- Winkels, J.J., en Nusmeijer, M., Het is zover: Hoge Raad oordeelt tot toepassing van misbruik van recht in de btw, *BTW-Bulletin* 2012/50.

Woude, A.W. van der, Nogmaals richtlijnconforme uitleg van de wet, *WFR* 1991/12.

Zadelhoff, B.G. van, ‘Verhoogde belangstelling voor het lage BTW-tarief’, *WFR* 2011/1109.

Zijlstra, P.F., Naar objectieve toepassing van subjectieve BTW-vrijstellingen?, *WFR* 2006/704.

Zwan, R.J. van der, Begrip verhuur van een onroerende zaak in de BTW: actief of passief?, *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2005/03.

Kamerstukken

Kamerbrief met schriftelijke antwoorden WGO Belastingplan 2015 van 30 oktober 2014, nr. AFP/2014/982.

Kamerstukken II, 2006-2007, 30 061, nr. 11.

Kamerstukken, 2004-2005, 30 061, nr. 2.

Memorie van Toelichting, Belastingplan 2002 IV, 28.015, nr. 3

Kamerstukken II, 2001-2002, 28 015, nr. 3.

Kamerstukken II 1986-1987, 20.300, nr. 6.

Kamerstukken II, 1977-1978, 14 887, nr. 3.

Kamerstukken II, 1977-1978, 14.887, nr. 2.

Handelingen II 1953-1954, 30 juni 1954.

Kamerstukken II, 1952-1953, 2800 VI, nr. 12.

Overige stukken

Lijst van vragen, Documentnr. 2015D50600, 6 januari 2016.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 23 november 2015, nr. IZV/2015/968U.

Hoekman R. en van den Dool R., Gemeentelijke uitgaven aan sport, Mulier Instituut, september 2015.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 17 juni 2015, nr. IZV/2015/509U, *V-N* 2015/36.18.

Trouw 5 januari 2015, Er wordt steeds meer gesport, maar voor hoelang?.

NRCQ, Zij trotseert Apple, Google en Starbucks, 19 oktober 2014.

Persbericht Europese Commissie van 25 september 2014, nr. IP/14/1040.

Besluit Staatssecretaris van Financiën, 10 september 2014, nr. IZV/2014/307U, *V-N* 2014/50.21.

Besluit Staatssecretaris van Financiën 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M, *Strcrt.* 2014, 26112.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 augustus 2014, nr. IZV/2014/307U, *V-N Vandaag* 2014/1695.

Redactie Vakstudie Nieuws, Europese Commissie naar Hof van Justitie om Nederlands btw-vrijstelling voor watersportactiviteiten, *V-N* 2014/52.12.

Aanbeveling van de Raad van 26 november 2013 over de stimulering van gezondheidsbevorderende lichaamsbeweging in de verschillende sectoren (2013/C 354/01).

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 7 november 2012, *V-N* 2012/63.15.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2010, DGB 2010/2147M, *Stcrt.* 2010, 8434.

EU-richtsnoeren voor lichaamsbeweging, Aanbevolen beleidsmaatregelen ter ondersteuning van gezondheidsbevorderende lichaamsbeweging, 10 oktober 2008.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 september 2007, nr. CPP2007/536M.

Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, 19 april 2004, nr. 8470/04. COM(2004) 246 def. - CNS 2004/0079.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2003, nr. CPP2003/3045M.

Besluit Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2002, nr. CPP2002/602M, *Infobulletin* 2002/214, *V-N* 2002/14.29.

Wijzigingen in de omzetbelastingwetgeving per 1 januari 2002.

Voorstel van de Commissie voor een Zesde Richtlijn, Artikel 14(A)(1)(j).

Tweede verslag van de Commissie over de werking van het Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, ingediend op grond van artikel 34 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG van 17 mei 1977), COM(88) 799.

Eerste Verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde, ingediend op grond van artikel 34 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, COM(84).

Voorstel tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van 77/388/EEG (COM(87) 0321)

Advies inzake het voorstel voor een negentiende richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting houdende wijziging van Richtlijn 77/388/EEG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (85/C 218/07).

Voorstel van 29 juni 1973 voor een Zesde richtlijn van de Commissie betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting, COM(73) 950.

Tariefcommissie 24 juni 1968, nr 10 168 O, *BNB* 1968/244.

Ben Terra & Julie Kajus, *A Guide to the Recast VAT Directive*.

Ecofin-Raad, Brief van de Minister van Financiën, 21501-07, nr. 32.

Jurisprudentieregister

Rechtbank

Rechtbank Noord-Nederland 2 december 2014, nr. LEE 13-1260, *V-N* 2015/14.3.4.
Rechtbank Breda 16 december 2009, nr. 09/1743, *V-N* 2010/19.23.
Rechtbank Breda 30 september 2009, nr. 08/2294, *V-N* 2010/6.2.3.
Rechtbank Haarlem 30 juni 2008, nr. AWB07/05920, *NTFR* 2008/1558 en *V-N* 2008/52.3.4.
Rechtbank Haarlem 26 november 2007, nr. 06/11927, *V-N* 2008/17.2.2.

Gerechtshof

Hof Den Haag 12 februari 2016, zaak BK-15/00199 t/m BK-15/00203.
Hof Amsterdam 8 oktober 2015, nr. 14/00370.
Hof 's-Hertogenbosch 19 juni 2015, nr. 14-00527 & 14-00528, *V-N* 2015/41.1.2.
Hof Amsterdam-Leeuwarden 26 augustus 2014, nr. 13/01305.
Hof Den Haag 11 januari 2013, nr. BK-12/00271.
Hof 's-Gravenhage 8 februari 2012, nr. 11/5591.
Hof Amsterdam 15 december 2011, nr. 11/00434.
Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2011, nr. 09/00587, *V-N Vandaag* 2011/1528.
Hof Amsterdam 16 juli 2009, nr. 08/00876, *NTFR* 2009/1667 en *V-N* 2009/47.1.4.
Hof 's-Gravenhage 20 maart 1998, nr. 97/2262, *V-N* 1998/36.21.

Hoge Raad

HR 18 maart 2016, zaak 15/01155.
HR 29 mei 2015, nr. 14/01134, *BNB* 2015/148, *V-N* 2015/28.18.
HR 27 februari 2015, nr. 13/03689, *BNB* 2015/114, *V-N* 2015/15.13.
HR 21 mei 2014, nr. 13/02651, *V-N* 2014/36.19.
HR 25 april 2014, nr. 13/00959, *BNB* 2014/158.
HR 18 april 2014, nr. 12/02210, *BNB* 2014/157.
HR 5 maart 2013, nr. 12/02210, *V-N* 2013/22.21.
HR 7 december 2012, nr. 10/02532, *NTFR* 2013/136.
HR 30 november 2012, nr. 11/02842, *NTFR* 2013/37.
HR 23 november 2012, nr. 11/03325, *NTFR* 2013/39.
HR 16 november 2012, nr. 10/04024, *BNB* 2013/81.
HR 21 september 2012, nr. 11/03315, *V-N* 2012/2354.
HR 29 juni 2012, nr. 10/00786, *BNB* 2013/35.
HR 6 april 2012, nr. 11/01973, *BNB* 2012/162.
HR 30 maart 2012, nr. 09/03079, *BNB* 2012/202.
HR 10 februari 2012, nr. 08/05317.
HR 2 december 2011, nr. 11/00311, *NTFR* 2011/2862.
HR 2 december 2011, nr. 10/02778, *BNB* 2012/30, *NTFR* 2011/2863.
HR 8 maart 2011, nr. 10/02778, *NTFR* 2011/748.
HR 10 augustus 2007, nr. 43 169, *NTFR* 2007/1513 (*Vierdaagse arrest*).
HR 12 juni 1996, nr. 31 140, *BNB* 1996/284 (*Kinderdagverblijf*).
HR 16 september 1992, nr. 27 162, *BNB* 1993/223.

HR 11 oktober 1989, nr. 25 253, *BNB* 1990/34.
HR 21 november 1984, nr. 22 092, *BNB* 1985/32.

Europese Hof van Justitie

HvJ EU 17 december 2015, zaak C-419/14, (*WebMindLicences Kft.*).
HvJ EU 22 januari 2015, zaak C-55/14, V-N 2015/13.18 (*Régie communale autonome du stade Luc Varenne*).
HvJ EU 16 april 2015, zaak C-042/14 (*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*).
HvJ EU 28 november 2013, zaak C-319/12 (*MDDP*), *NTFR* 2013/2394.
HvJ EU 20 juni 2013, zaak C-653/11 (*Paul Newey*), *BNB* 2014/49.
HvJ EU 19 december 2013, nr. C-495/12 (*Bridport and West Dorset Golf Club*), *BNB* 2014/63.
HvJ EU 21 februari 2013, nr. C-18/12, *NTFR* 2013/529 en V-N 2013/15.17 (*Mešto Zámberk*).
HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, V-N 2012/52.22 (*Field Fisher Waterhouse LLP*).
HvJ EU 10 november 2011, zaak C-259/10 (*The Rank Group*).
HvJ EU 22 december 2010, zaak C-103/09 (*Weald Leasing*).
HvJ EU 30 september 2010, zaak C-277/09 (*RBS Deutschland Holdings GmbH*).
HvJ EU 6 mei 2010, nr. C-94/09 (*Commissie tegen Frankrijk*).
HvJ EU 15 april 2010, nr. C-538/08 en nr. C-33/09, *BNB* 2010/220 (*X Holding/ Oracle Nederland B.V.*).
HvJ EU 18 maart 2010, nr. C-003/09, *NTFR* 2010/850 (*Erotic Center*).
HvJ EG 29 oktober 2009, nr. C-246/08, *NTFR* 2009/2522 (*Commissie tegen Finland*).
HvJ EU 29 oktober 2009, zaak C-29/28 (*AB SKF*).
HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-253/07, V-N 2008/49.18 (*Canterbury Hockeyclubs*).
HvJ EU 18 oktober 2007, zaak C-97/06, V-N 2007/49.21 (*Navicon SA*).
HvJ EU 14 juni 2007, nr. C-445/07 (*Hadeder*).
HvJ EU 21 februari 2006, C-255/02, *NTFR* 2006/359 (*Halifax*).
HvJ EU 1 december 2005, nr. C-395/04 (*Ygeia*).
HvJ EU 27 oktober 2005, C-41/04, *BNB* 2006/115 (*Levob Verzekeringen en OV Bank*).
HvJ EU 18 november 2004, nr. C-284/03, V-N 2005/21.22 (*Temco Europe*).
HvJ EG 29 april 2004, nr. C-487/01 en nr. C-7/02, *NTFR* 2004/670 (*Gemeente Leusden/Holin Group*).
HvJ EU 20 november 2003, zaak C-8/01 (*Taksatorringen*), V-N 2003/63.11.
HvJ EU 12 juni 2003, nr. C-275/01, V-N 2003/34.15 (*Sinclair Collins Ltd*).
HvJ EU 3 april 2003, nr. C-144/00, *BNB* 2003/196 (*Hoffmann*).
HvJ EG 10 september 2002, nr. C-141/00, *FED* 2003/55 (*Kögler*).
HvJ EU 20 juni 2002, nr. C-287/00, V-N 2002/34.17 (*Commissie tegen Duitsland*).
HvJ EU 21 maart 2002, nr. C-267/00 (*Zoological Society of London*).
HvJ EU 21 maart 2002, C-174/00, V-N 2002/20.13 (*Kennemer Golf & Country Club*).
HvJ EU 8 november 2001, nr. C-338/98, *BNB* 2002/149 (*Commissie tegen Nederland*).
HvJ EU 4 oktober 2001, nr. C-326/99, *BNB* 2002/396 (*Goed Wonen*).
HvJ EU 18 januari 2001, nr. C-150/99, V-N 2001/11.21 (*Stockholm Lindöpark*).
HvJ EU 11 januari 2001, nr. C-76/99 (*Commissie tegen Frankrijk*).
HvJ EU 14 december 2000, nr. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), *BNB* 2003/169.
HvJ EU 12 september 2000, nr. C-358/97 (*Commissie versus Ierland*).
HvJ EU 7 september 1999, nr. C-216/97 (*Gregg & Gregg*).
HvJ EU 14 oktober 1999, nr. C-223/98 (*Adidas*).
HvJ EU 25 februari 1999, nr. C-349/96, *BNB* 1999/224 (*Card Protection Plan*).
HvJ EU 22 oktober 1998, nr. C-308/96 en nr. C-94/97 (*Madgett en Baldwin*).
HvJ EU 7 mei 1998, nr. C-124/96 (*Commissie tegen Spanje*).
HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien A/S*).

HvJ EU 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (*Bulthuis Griffioen*).
HvJ EU 15 juni 1989, nr. C-348/87 (*SUFA*), *FED* 1989/559.
HvJ EU 21 september 1988, zaak 50/87 (*Commissie/Frankrijk*), *FED* 1991/203.
HvJ EU 14 mei 1985, nr. C-139/84 (*Van Dijk's Boekhuis*).
HvJ EU 19 januari 1982, nr. C-8/81 (*Becker*).

Conclusies Advocaat-Generaal

Conclusie HR A-G Ettema 29 december 2015, zaak 15/00664.
Conclusie A-G Wathelet 16 september 2015, nr. C-419/14 (*WebMindLicenses Kft.*), *V-N* 2015/48.18.11.
Conclusie A-G Van Hilten 21 mei 2014, nr. 13/02651.
Conclusie HR A-G Van Hilten 29 juni 2012, zaak 10/00786.
Conclusie A-G Van Hilten 10 februari 2012, nr. 08/05317.
Conclusie A-G Van Hilten, 8 maart 2011, nr. CPG 10/02778, *V-N* 2011/23.17.
Conclusie A-G De Wit, 10 augustus 2007, nr. 43.169, *BNB* 2007/277.
Conclusie A-G Jacobs, 13 december 2001, nr. C-267/00 (*Zoological Society of London*).
Conclusie A-G Jacobs 13 december 2001, zaak C-174/00.
Conclusie A-G Pergola, 3 februari 1988, nr. C-124/96 (*Commissie/Spanje*).

Overige Jurisprudentie

Europees Hof voor de Rechten van de Mens 16 april 2002, zaak 36 677/97 (*Dangeville*).