KONINKLIJKE
NEDERLANDSE
GOLF FEDERATIE

Wegwijs in btw voor golfbanen

Editie voor niet-winst beogende instellingen
(Geactualiseerde) versie januari 2021

Inhoud

3 Hoofdstuk 1: Inleiding

5 Hoofdstuk 2: Belastbare prestaties

7 Hoofdstuk 3: Btw-vrijstellingen

10 Hoofdstuk 4: Btw-tarief

12 Hoofdstuk 5: Samengestelde prestaties

14 Hoofdstuk 6: Aftrek van voorbelasting en subsidieregeling (BOSA)

22 Hoofdstuk 7: Fondswervende activiteiten

24 Hoofdstuk 8: Onroerende zaken

30 Hoofdstuk 9: Conclusie

31 Colofon

Inleiding

1.1 Introductie

Golfbaanexploitanten en golfverenigingen komen in hun dagelijkse bezigheden op verschillende wijzen in aanraking met btw. Zowel bij prestaties die door golfbaanexploitanten en golfverenigingen zelf worden verricht, als bij de prestaties die zij inkopen speelt btw een rol. In deze brochure, die in samenwerking tussen de Nederlandse Golf Federatie en Deloitte is opgesteld, komen de belangrijkste aspecten op het gebied van btw waar golfbaanexploitanten en golfverenigingen mee te maken (kunnen) krijgen aan bod.

Dient u bijvoorbeeld btw in rekening te brengen indien u toegang verleent tot oefenfaciliteiten als de driving range of de putting green en zo ja: hoeveel btw dient u in rekening te brengen? En hoe zit dat als u uw golfbaan ter beschikking stelt aan een zelfstandig werkende golfprofessional die op uw golfbaan golflessen verzorgt?

In deze brochure gaan wij in op deze en vele andere onderwerpen. Wij schetsen hierbij niet enkel de 'juiste btw-behandeling' maar lichten ook het hoe en waarom hiervan aan u toe.

Met ingang van 1 januari 2019 is onder meer de sportvrijstelling grondig gewijzigd en is het verlaagde btw-tarief verhoogd van 6% naar 9%. Naar aanleiding hiervan is de versie van deze brochure die in 2014 is uitgebracht, geactualiseerd en tegelijkertijd opgesplitst in twee edities, te weten één editie voor winst beogende instellingen en één voor niet-winst beogende instellingen. In de volgende paragraaf zal dit onderscheid nader uiteen worden gezet. Voor u ligt de editie die specifiek ziet op niet-winst beogende instellingen.

1.2 Winst beogen

Per 1 januari 2019 is in de btw-wetgeving de sportvrijstelling gewijzigd. Deze vrijstelling is vanaf dat moment (onder voorwaarden) van toepassing op diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, mits deze diensten worden verricht door een instelling die geen winst beoogt. Dientengevolge is het van belang om onderscheid te maken tussen wel en niet-winst beogende instellingen. Hierbij moet bedacht worden dat het winstcriterium in de btw-wetgeving en rechtspraak nader is uitgewerkt en dus een eigen invulling heeft, die af kan wijken van bedrijfseconomische principes.

Met het beogen van winst wordt volgens de wetgever bedoeld het systematisch naar winst streven of het hebben van een winstoogmerk. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit de statuten of reglementen. Een instelling die systematisch streeft naar overschotten, maar die zij vervolgens uitsluitend aanwendt ten dienste van de instandhouding of verbetering van haar diensten (de winst wordt dus niet uitgekeerd), wordt voor de btw aangemerkt als een instelling zonder winstoogmerk.

Als een instelling weliswaar een winstoogmerk heeft maar feitelijk geen winst maakt (en ook niet zal gaan maken), wordt de instelling voor de btw eveneens aangemerkt als een instelling zonder winstoogmerk.

Bij de beoordeling of een instelling winst beoogt, dient te worden gekeken naar alle activiteiten van de instelling. Een eventuele fiscale eenheid voor de btw moet hierbij worden genegeerd (de beoordeling vindt plaats op het individuele niveau van de instellingen die deel uitmaken van de fiscale eenheid).

Bovendien zijn per 1 januari 2019 in de wet een aantal aanvullende bepalingen opgenomen die tot doel hebben misbruik (vermijden van de sportvrijstelling) te voorkomen. Deze bepalingen moeten tevens in ogenschouw worden genomen bij het beoordelen van het winstcriterium. Op basis van deze bepalingen is de sportvrijstelling ook van toepassing als de instelling weliswaar winst maakt, maar dat enkel mogelijk is met behulp c.q. als gevolg van:

- direct of indirect ontvangen bijdragen die geen vergoeding vormen voor een prestatie. Denk hierbij aan (onbelaste) subsidies die van gemeenten worden ontvangen;
- direct of indirect ontvangen bijdragen die weliswaar een vergoeding vormen voor een prestatie, maar waarbij de waarde hoger is dan de ‘normale waarde’ van de prestatie. Denk aan kunstmatig hoge vergoedingen voor dienstbetoon, waardoor er in feite sprake is van (deels) subsidiëring;
- het tegen een ‘te lage’ vergoeding gebruik kunnen maken van de sportaccommodatie, wanneer die direct of indirect ter beschikking wordt gesteld door een publiekrechtelijk lichaam. Denk hierbij aan het huren van de sportaccommodatie van een gemeente, waarbij de gemeente niet minimaal de integrale kosten in rekening brengt. Hierbij wordt aansluiting gezocht bij de Wet Markt & Overheid.

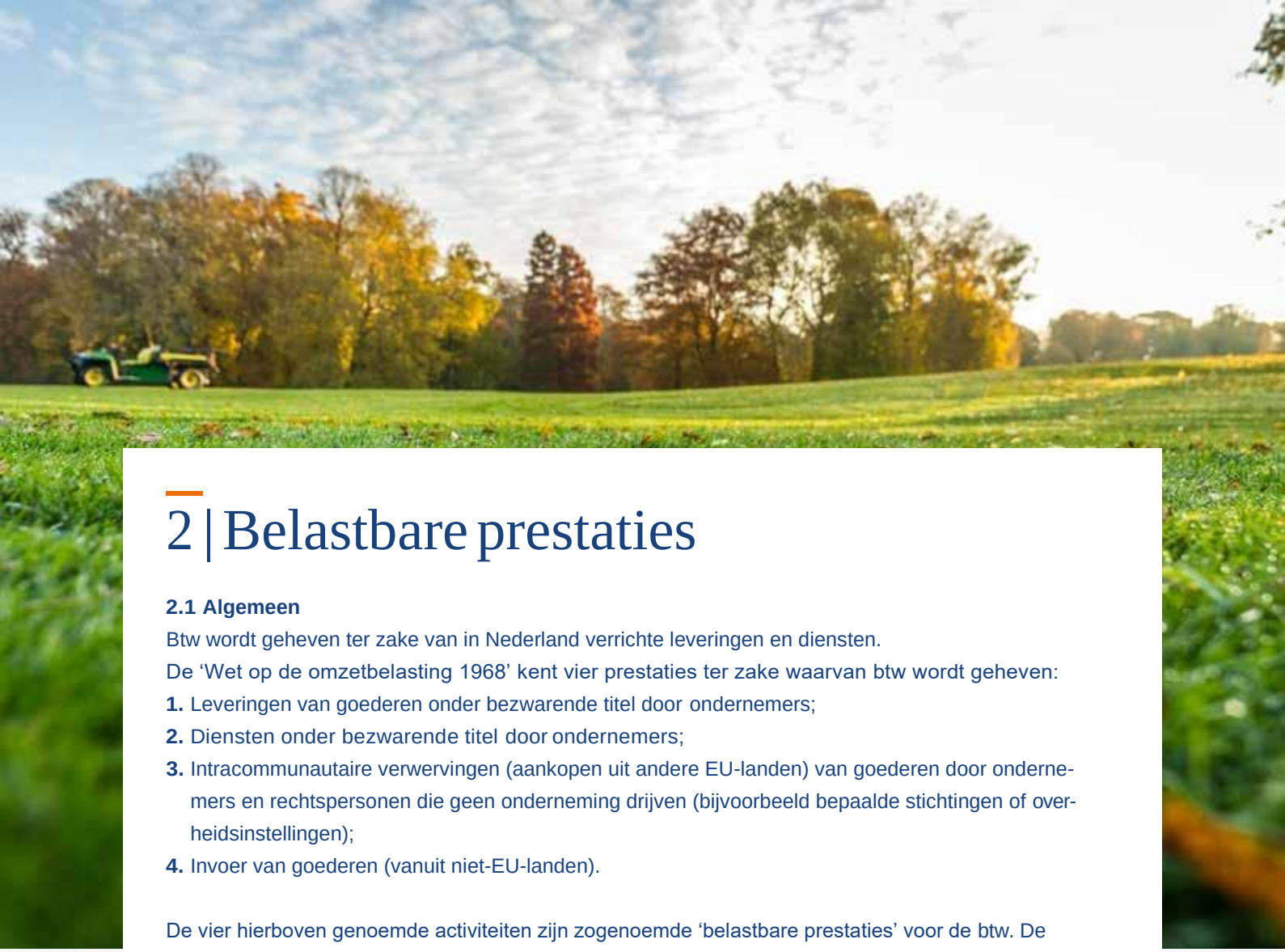
In geval van twijfel is het sterk aan te raden met de Belastingdienst af te stemmen of uw instelling voor de btw wel of niet als winst beogend wordt aangemerkt.

In het vervolg van deze brochure hanteren we als uitgangspunt dat de instelling voor de btw als niet winst beogend wordt aangemerkt. Er is een afzonderlijke brochure opgesteld voor winst beogende instellingen.

1.3 Tot slot

De brochure kan als leidraad dienen bij het bepalen van de juiste btw-behandeling van de door u als golfbaanexploitant of de door u als golfvereniging gekochte en verkochte prestaties. U dient zich hierbij echter te beseffen dat btw een complexe belasting is, waarbij de ‘juiste oplossing’ sterk afhankelijk is van de feiten en omstandigheden in elk specifiek geval. Wij adviseren u dan ook om financiële risico’s te voorkomen door in voorkomend geval contact op te nemen met een adviseur of de Belastingdienst.

NGF: Jeroen Stevens
Deloitte: Franklin Soetens



2 | Belastbare prestaties

2.1 Algemeen

Btw wordt geheven ter zake van in Nederland verrichte leveringen en diensten.
De 'Wet op de omzetbelasting 1968' kent vier prestaties ter zake waarvan btw wordt geheven:

1. Leveringen van goederen onder bezwarende titel door ondernemers;
2. Diensten onder bezwarende titel door ondernemers;
3. Intracommunautaire verwervingen (aankopen uit andere EU-landen) van goederen door ondernemers en rechtspersonen die geen onderneming drijven (bijvoorbeeld bepaalde stichtingen of overheidsinstellingen);
4. Invoer van goederen (vanuit niet-EU-landen).

De vier hierboven genoemde activiteiten zijn zogenoemde 'belastbare prestaties' voor de btw. De levering van goederen en diensten zijn de belangrijkste belastbare prestaties voor de btw. De invoer en de intracommunautaire verwerving zijn in feite slechts 'compenserende heffingen', die bijvoorbeeld voorkomen dat goederen uit het buitenland zwaarder of juist minder zwaar worden belast ten opzichte van goederen die van een Nederlandse leverancier worden aangekocht.

2.2 Levering van goederen versus diensten

De eerste en belangrijkste groep belastbare prestaties voor de btw bestaat uit de levering van goederen en het verlenen van diensten.

Voor de btw is het om een aantal redenen belangrijk om een onderscheid te maken tussen de levering van goederen en het verlenen van diensten. De verschillen doen zich voor bij de vaststelling welk tarief van toepassing is, wanneer de btw verschuldigd is en in welk land een bepaalde goederentransactie of een dienst belast is.

Volgens de btw-wetgeving zijn diensten 'alle prestaties die geen levering van goederen zijn, die tegen vergoeding worden verricht'. Er moet dus eerst worden nagegaan of een bepaalde prestatie een levering van goederen is voor de btw. Als dat niet het geval is, zal in principe sprake zijn van een dienst.

2.2.1 Goederen

Volgens de btw-wetgeving zijn goederen 'alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten'. Ook elektriciteit, gas, warmte, koude e.d. worden als goederen beschouwd. Een elektriciteitscentrale verricht voor de btw dus geen diensten, maar levert 'goederen'.

Voor de btw is sprake van een levering van een goed indien de macht om als eigenaar over het goed te beschikken wordt overdragen. Hiermee wordt gedoeld op de situatie dat de koper zich feitelijk als de eigenaar kan gedragen, dus de macht heeft om over het goed te beschikken.

Ook in gevallen waar civiel juridisch geen sprake is van een levering kan voor de btw sprake zijn van een levering van een goed. Hierbij kan gedacht worden aan huurkoop of (in bepaalde gevallen) leasing. In deze brochure wordt hier niet nader op ingegaan.

Leveringen van goederen zijn bijvoorbeeld de verkoop van spijzen en dranken in het kader van exploitatie van een 'eenvoudige' horecavoorziening (zoals een sportkantine), het uitgeven van een (leden)blad en de verkoop van shirts, golfballen e.d.

2.2.2 Diensten

Naast de levering van goederen is ook het verlenen van diensten een belastbare prestatie voor de btw. Onder diensten verstaat men alle prestaties (niet zijnde een levering van goederen) die onder bezwarende titel worden verricht, meestal in de vorm van een geldelijke vergoeding. Ook in het geval van een ruilovereenkomst of een vergoeding in natura is sprake van een dienst. Ondernemers die diensten verrichten, zijn bijvoorbeeld uitzendbureaus, kappers en fietsenmakers. Door de Belastingdienst wordt al vrij snel het standpunt ingenomen dat als een ondernemer iets doet waarvoor hij een vergoeding ontvangt, sprake is van een belastbare dienst. Dit levert vaak discussies op over de vraag of bijvoorbeeld ook subsidies of schadevergoedingen belast zijn met btw.

Als geen vergoeding is bedongen voor een bepaalde activiteit dan is geen sprake van een dienst en hoeft dus ook geen btw te worden berekend. Zo verricht bijvoorbeeld een orgeldraaier die geld ontvangt van een toevallige voorbijganger geen dienst voor de btw. Hij heeft dit geld namelijk niet (contractueel) bedongen.

Van een dienst is bijvoorbeeld sprake bij het verstrekken van lidmaatschappen door een golfvereniging aan haar leden, de verkoop van greenfees aan niet-leden, het verlenen van toegang tot de driving range of putting green, het verzorgen van een HCP 54-/ kennismakings-cursus, het verlenen van toegang tot golfwedstrijden of –clinics, de verhuur van golfmaterialen, de verhuur van lockers en het maken van reclame (sponsoring). Het verstrekken van spijzen en dranken vanuit een restaurant kwalificeert in de regel ook als dienst, vanwege het totale dienstbetoon. Dit dus in tegenstelling tot de verstrekking van spijzen en dranken vanuit een eenvoudige horecavoorziening zoals een sportkantine.

2.2.3 Intracommunautaire verwerving van goederen.

Iemand verricht een intracommunautaire verwerving als hij goederen koopt van een ondernemer die in het kader van de levering van die goederen worden vervoerd van het ene EU-land naar een ander EU-land. Als de goederen bijvoorbeeld worden geleverd door een Belgische leverancier en in het kader van de levering van België naar Nederland worden vervoerd, is de koper Nederlandse btw verschuldigd over de aankoopprijs als de koper een ondernemer of een rechtspersoon is. Hij dient deze verschuldigde btw zelf aan te geven in zijn periodieke btw-aangifte. Deze verschuldigde btw kan de koper indien voldaan wordt aan de voorwaarden voor aftrek van btw in dezelfde aangifte weer in aftrek brengen. De levering van de goederen in het land van vertrek van het transport, in dit geval België, is aldaar onderworpen aan het nultarief.

2.2.4 Invoer van goederen

Bij de invoer van goederen in Nederland vanuit niet-EU-landen wordt btw geheven. Het maakt niet uit of een ondernemer of een particulier invoert. Iedereen die goederen invoert vanuit niet-EU-landen is btw verschuldigd.

3 | Btw-vrijstellingen

3.1 Algemeen

Verschillende leveringen en diensten zijn vrijgesteld van btw. Dit houdt enerzijds in dat ter zake van de desbetreffende prestaties geen btw verschuldigd is. Anderzijds komt de btw die drukt op kosten die aan vrijgestelde prestaties toerekenbaar is niet voor aftrek in aanmerking. Deze niet-aftrekbare btw vormt dus een kostenfactor die de prijs beïnvloedt van de vrijgestelde prestaties.

De vrijstellingen kunnen grofweg worden gerubriceerd als vrijstellingen in het kader van het algemeen belang en vrijstellingen met een fiscaal technisch karakter. Tot de eerste categorie behoren bijvoorbeeld de vrijstellingen voor prestaties in de medische sfeer, prestaties op sociaal en cultureel gebied, sport en onderwijs. In combinatie met deze vrijstellingen kan ook een andere vrijstelling van toepassing zijn, namelijk de vrijstelling voor zogenaamde fondswervende activiteiten. Wij gaan hier in hoofdstuk 7 nader op in.

Tot de vrijstellingen met een fiscaal technisch karakter behoren de vrijstellingen voor financiële prestaties, verzekeringen en kansspelen. Daar gaan wij in deze brochure niet nader op in.

Een wat bijzondere positie neemt de - belangrijke - vrijstelling voor de levering en verhuur van onroerende zaken in. Wij gaan hier in hoofdstuk 8 nader op in.

3.2 Sportvrijstelling

Per 1 januari 2019 is de reikwijdte van de sportvrijstelling aanzienlijk verruimd naar aanleiding van Europese jurisprudentie. Het Europese Hof van Justitie heeft enkele jaren geleden geoordeeld dat de

vrijstelling ook kan gelden voor diensten aan niet-leden én voor de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie. De Nederlandse wetgeving was daar niet mee in overeenstemming.

Op basis van de wet zoals die in Nederland gold tot 1 januari 2019 werd de sportvrijstelling in de praktijk vooral toegepast door sportverenigingen (een rechtsvorm met leden). Vanaf 1 januari 2019 kan de sportvrijstelling ook van toepassing zijn op diensten die door andere rechtsvormen (zoals een stichting of BV) worden verricht.

De sportvrijstelling is van toepassing op diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding. Daarbij geldt de voorwaarde dat deze diensten worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Van nauw samenhangende diensten is sprake als deze onontbeerlijk zijn voor het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding.

Het is naar onze opvatting verdedigbaar dat de verhuur van handicarts is aan te merken als een prestatie die nauw samenhangt met de beoefening van sport. De handicarts maken de baan immers toegankelijk voor mindervaliden; zonder de handicarts is het voor mindervaliden in beginsel niet mogelijk om van de golffaciliteiten gebruik te maken.

Specifiek van de sportvrijstelling zijn uitgesloten:

- Het verlenen van toegang tot wedstrijden, demonstraties, en dergelijke;
- Het ter beschikking stellen van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die op grond van objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor sportbeoefening.

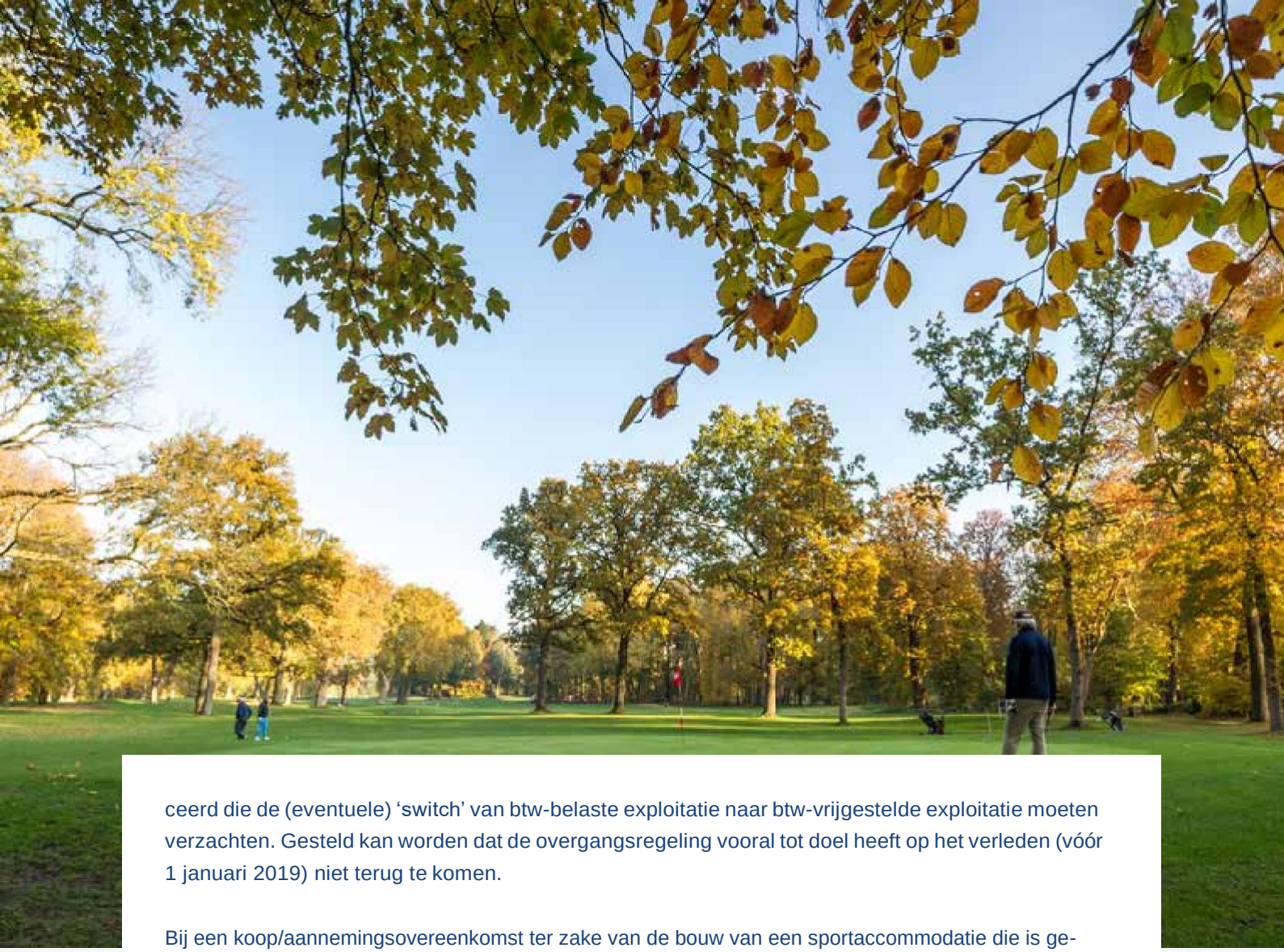
De sportvrijstelling geldt verder niet voor activiteiten die niet onontbeerlijk zijn voor de sportbeoefening of die er in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen, waarbij er sprake is van concurrentie met commerciële ondernemingen die niet onder de vrijstelling vallen. Leveringen van goederen vallen per definitie niet onder de sportvrijstelling.

Als de sportvrijstelling van toepassing is, betekent dat dus niet dat álle activiteiten van de sportorganisatie daar onder vallen. Horeca is bijvoorbeeld uitgezonderd. Voor de activiteiten die niet onder de sportvrijstelling vallen kan (onder voorwaarden) een andere btw-vrijstelling van toepassing zijn: de fondswervingsvrijstelling. Wij gaan daar in hoofdstuk 7 nader op in.

Dat sprake dient te zijn van ‘sport of lichamelijke opvoeding’ duidt erop dat de vrijstelling slechts ziet op activiteiten die worden gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component. Daarbij is niet relevant of de activiteit een competitieve of recreatieve aanleiding heeft. Golf valt binnen de reikwijdte van dit begrip.

3.3 Overgangsregeling

In het kader van de wijziging van de sportvrijstelling zijn er ook enkele overgangsbepalingen geïntrodu-



ceerd die de (eventuele) ‘switch’ van btw-belaste exploitatie naar btw-vrijgestelde exploitatie moeten verzachten. Gesteld kan worden dat de overgangsregeling vooral tot doel heeft op het verleden (vóór 1 januari 2019) niet terug te komen.

Bij een koop/aannemingsovereenkomst ter zake van de bouw van een sportaccommodatie die is gesloten vóór 1 januari 2019, is het onder voorwaarden mogelijk om de btw op (bouw)kosten in aftrek te (blijven) brengen na 1 januari 2019, ondanks dat het recht op aftrek van btw door de wijziging van de sportvrijstelling na 1 januari 2019 eigenlijk vervalt (vóór 1 januari 2019 moest de instelling dan uiteraard wel recht op aftrek hebben). Om een beroep te kunnen doen op de overgangsregeling is het noodzakelijk dat met oog op de realisatie vóór 1 januari 2019 kosten zijn gemaakt die objectief aantoonbaar zijn toe te rekenen aan de realisatie van de sportaccommodatie of dat daartoe reeds contractuele verplichtingen zijn aangegaan.

Verder is in de overgangsregeling opgenomen dat herziening van btw op investeringsgoederen (zie ook paragraaf 8.3) achterwege kan blijven indien de wijziging van btw-belast gebruik naar btw-vrijgesteld gebruik louter voortvloeit uit de wijziging van de sportvrijstelling. Het achterwege blijven van herziening ten gevolge van de wijziging van de sportvrijstelling heeft zowel betrekking op ‘directe’ als ‘indirecte’ gevolgen. Ingeval een huurder van een sportaccommodatie (bijvoorbeeld een exploitatiestichting die huurt van een gemeente) vanwege de verruiming van de sportvrijstelling een sportaccommodatie niet langer gebruikt voor btw-belaste activiteiten, vervalt de mogelijkheid voor de verhuurder om deze sportaccommodatie btw-belast te verhuren. De verhuurder moet dan in beginsel de eerder in aftrek gebrachte btw herzien, ondanks dat hij zelf niet onder de sportvrijstelling valt (maar onder de verhuurvrijstelling). Ook in deze situatie kan herziening van btw achterwege blijven, aangezien de verhuurder indirect geconfronteerd wordt met de wijziging van de sportvrijstelling.

Voorbeeld: een golfbaanexploitant (een BV) bleef tot 1 januari 2019 buiten het bereik van sportvrijstelling. De exploitant heeft in 2016 een golfbaan aangelegd en heeft de btw op de investering volledig in aftrek gebracht. Indien de activiteiten van de exploitant vanaf 1 januari 2019 binnen het bereik van de gewijzigde sportvrijstelling vallen, hoeft de in 2016 in aftrek gebrachte btw vanwege de overgangsregeling niet te worden herzien ondanks dat er een wijziging van btw-belast naar btw-vrijgesteld gebruik plaatsvindt binnen de herzieningstermijn.

Deze overgangsbepalingen zijn ruim geformuleerd. Desondanks is het belangrijk te toetsen of aan de genoemde voorwaarden wordt voldaan en dit bij twijfel af te stemmen met de Belastingdienst.

4 | Btw-tarief

4.1 Algemeen

De over de vergoeding verschuldigde btw wordt berekend door hierop het btw-tarief toe te passen. Er zijn, in Nederland, drie reguliere btw-tarieven:

- Het algemene btw-tarief van thans 21%;
- Het verlaagde btw-tarief van thans 9%;
- Het nultarief.

Wij merken voor de duidelijkheid op dat de btw-tarieven enkel aan de orde zijn als de prestaties niet onder een btw-vrijstelling vallen.

4.1.1 Het algemene tarief van 21%

Als een prestatie niet naar het verlaagde of naar het nultarief wordt belast, dan is het automatisch tegen het algemene tarief van 21% belast. Het algemene tarief geldt dan ook voor de meeste goederen en diensten.

Het algemene tarief is (bijvoorbeeld) van toepassing op het maken van reclame (sponsoring), de verkoop van golfballen en golfshirts, het verzorgen van een les, instructie of begeleiding door een zelfstandig werkende golfprofessional (de golfbaan en faciliteiten worden niet door hem ter beschikking gesteld). Let op: het maken van reclame of de verkoop van golfartikelen kan onder voorwaarden onder de fondswervingsvrijstelling vallen.

4.1.2 Het verlaagde tarief van 9%

Per 1 januari 2019 is het verlaagde btw-tarief van 6% verhoogd naar 9%. De goederen en diensten die tegen het verlaagde tarief worden belast zijn limitatief opgesomd in de btw-wetgeving. Het betreft hier met name goederen en diensten die als ‘eerste levensbehoefte’ kunnen worden aangemerkt of arbeidsintensieve diensten waarbij de werkgelegenheid gestimuleerd wordt door middel van het verlaagde btw-tarief.

Belast tegen het verlaagde tarief zijn bijvoorbeeld:

- Voedingsmiddelen (met uitzondering van alcoholische dranken);
- Geneesmiddelen;
- Boeken, dagbladen, tijdschriften en dergelijke;
- Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en gebruik van zwembaden, sauna's, e.d. (in paragraaf 4.2 gaan wij hier nader op in);
- Personenvervoer per trein, tram, metro, bus, taxi, binnenschip en luchtvervoer binnen Nederland;
- Het verlenen van toegang tot sportwedstrijden, sportdemonstraties, circussen, dierentuinen, musea, muziek- en toneeluitvoeringen, bioscopen, attractieparken e.d. (in paragraaf 4.3 gaan wij hier nader op in);
- Bepaalde arbeidsintensieve diensten (bijvoorbeeld fietsenmakers, kappers).

4.1.3 Het nultarief

De goederen en diensten die belast worden naar het nultarief zijn eveneens limitatief opgesomd in de btw-wetgeving. Het nultarief geldt voornamelijk voor goederen die naar een ander EU-land worden vervoerd of verzonden (de zogenaamde 'intracommunautaire levering'). Ook geldt het nultarief voor goederen die naar een land buiten de EU worden vervoerd of verzonden ('uitvoer').

Hoewel dit op het eerste gezicht misschien niet voor de hand lijkt te liggen, bestaat een principieel verschil tussen het effect bij toepassing van het nultarief en toepassing van een vrijstelling. Beiden lijken eenzelfde effect te hebben, namelijk geen heffing van btw over de in rekening gebrachte vergoeding voor de levering van goederen en de verleende diensten. De toepassing van een btw-vrijstelling beperkt echter het recht op aftrek van btw op kosten die zijn toe te rekenen aan de vrijgestelde prestatie, zodat de btw voor dergelijke ondernemers een kostenpost gaat vormen. Indien een levering of dienst belast is tegen het nultarief, bestaat wél recht op aftrek van btw op kosten die zijn toe te rekenen aan de aan het nultarief onderworpen prestatie. De btw vormt dan dus geen kostenpost.

4.2 Gelegenheid geven tot sportbeoefening

Indien (btw-technisch) winst wordt beoogd door de sportorganisatie, vallen haar diensten op het gebied van sport niet onder de in hoofdstuk 3.2 besproken sportvrijstelling. In dat geval zijn deze belast met 9% btw, mits sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Daarvan is sprake bij het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie voor de actieve sportbeoefening door de mens. Andere diensten, zoals het maken van reclame, zijn onderworpen aan het 21%-tarief.

Aangezien deze brochure specifiek ziet op instellingen die niet-winst beogend zijn, vallen in beginsel alle sportactiviteiten binnen het toepassingsgebied van de sportvrijstelling. Wij zullen het begrip 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' hier dan ook niet verder toelichten. Wij verwijzen daarvoor naar de afzonderlijke brochure die is opgesteld voor winst beogende instellingen.

Als de golfprofessional voor eigen rekening en risico een les, instructie of begeleiding verzorgt (en dus niet eveneens het recht verleent gebruik te maken van de golfbaan), is de door de golfprofessional verrichte dienst belast tegen het algemene tarief (21%).

Indien een golfprofessional echter in dienst is van een golfbaanexploitant of golfvereniging en in die hoedanigheid op de golfbaan een les, instructie of begeleiding geeft, is de sportvrijstelling wel van toepassing.

4.3 Toegang verlenen tot sportwedstrijden of -demonstraties

Het verlenen van toegang aan toeschouwers van sportwedstrijden, -demonstraties en dergelijke is belast met 9% btw. Onder sportwedstrijden en dergelijke wordt verstaan manifestaties waar mensen actief sport beoefenen. De inschrijfgelden die de deelnemers betalen om deel te kunnen nemen aan de wedstrijd, demonstratie en dergelijke vallen niet het onder 'toegang verlenen tot sportwedstrijden'. Ze kunnen wellicht wel vallen onder het verlaagde btw tarief inzake het gelegenheid geven tot sportbeoefening.

Het verlenen van toegang aan toeschouwers tot golfwedstrijden of –clinics is belast met 9% btw.

5 | Samengestelde prestaties

5.1 Algemeen

Het is mogelijk dat leveringen en diensten gecombineerd in één pakket worden aangeboden. Hierbij dient beoordeeld te worden of de combinatie als één levering of één dienst moet worden aangemerkt óf dat er twee of meer te onderscheiden leveringen en diensten te onderkennen zijn die afzonderlijk moeten worden beoordeeld.

Het maken van dit onderscheid is van belang bij het bepalen welk tarief toegepast dient te worden, of een vrijstelling van toepassing is en waar een levering of dienst belastbaar is.

Als uitgangspunt geldt dat elke handeling zelfstandig dient te worden behandeld. Indien economisch gezien sprake is van één prestatie (bezien vanuit de modale consument) mag die prestatie echter niet kunstmatig uit elkaar gehaald worden. Hierbij moet beoordeeld worden of sprake is van meerdere hoofddiensten of van één enkele dienst. Indien één element binnen de combinatie moet worden geacht de hoofdprestatie te vormen en de overige prestaties van bijkomende aard zijn, zal de combinatie van prestaties voor de btw aangemerkt worden als één prestatie.

5.2 Golfbaanexploitanten en golfverenigingen

Hierna gaan wij in op enkele samengestelde prestaties die verricht kunnen worden door golfbaanex-

ploitanten en golfverenigingen. Daarbij gaan we er in deze brochure vanuit dat beide voor de btw als niet winst beogende instelling worden aangemerkt.

5.2.1 Verstrekken ledenblad bij lidmaatschap golfvereniging

Het verstrekken van bladen ter informatie van de leden of aangeslotenen over de eigen activiteiten van een golfvereniging is in beginsel belast met 21% btw. Het lidmaatschap van de golfvereniging is in beginsel vrijgesteld van btw.

Als het verstrekken van het ledenblad een bijkomstige activiteit is in de totaliteit van de aan de leden verleende diensten, gaat de verstrekking van het clubblad op in de primaire vrijgestelde activiteit van de golfvereniging. De totale prestatie is in dat geval vrijgesteld van btw.

5.2.2 Bedrijfslidmaatschap

In veel gevallen bestaat de mogelijkheid een bedrijfslidmaatschap af te sluiten bij de golfbaanexploitant of golfvereniging. Deze bedrijfslidmaatschappen bestaan veelal uit een pakket van goederen en diensten zoals speelrecht, lidmaatschap golfvereniging, het gebruik van een locker, een sponsorbord en een tegoed bruikbaar in de horeca.

Of het pakket van goederen en diensten dat verkregen wordt door het aanschaffen van een bedrijfslidmaatschap als één dan wel meerdere prestaties moet worden aangemerkt, is sterk afhankelijk van de inhoud van het bedrijfslidmaatschap en kan bij verschillende pakketten een andere uitwerking hebben.

Een golfbaanexploitant biedt een bedrijfslidmaatschap aan voor € 2.500. In dit bedrijfslidmaatschap is begrepen het onbeperkt speelrecht (ter waarde van € 2.000), het lidmaatschap van de golfvereniging (ter waarde van € 250), de huur van een kluisje (ter waarde van € 50), een golfshirt (ter waarde van € 100) en golfballen (ter waarde van € 100).

Met betrekking tot het lidmaatschapsgeld van de golfvereniging, treedt de golfbaanexploitant in deze situatie slechts op als 'kassier'. Zij int dit geld namens de golfvereniging en betaalt dit na ontvangst hiervan door aan de golfvereniging. Het lidmaatschapsgeld van de golfvereniging (€ 250) is vrijgesteld van btw, ervan uitgaande dat de golfvereniging géén winst beoogt.

Naar onze mening kan vervolgens beargumenteerd worden dat het bedrijfslidmaatschap (exclusief het lidmaatschap van de golfvereniging) kan worden aangemerkt als één prestatie, namelijk het verlenen van een dienst die nauw samenhangt met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Dit is immers de hoofdprestatie. Het verkrijgen van een kluisje, golfshirt en golfballen is slechts van bijkomende aard en geen doel op zich voor degene die het bedrijfslidmaatschap verkrijgt. Om in een dergelijk (sterk van het onderliggend feitencomplex afhankelijk) geval uitsluitsel te verkrijgen, adviseren wij u om op dit punt afstemming te zoeken met de Belastingdienst. Wij zijn ook bekend met specifieke afspraken met de Belastingdienst waarbij het bedrijfslidmaatschap wordt opgesplitst in meerdere afzonderlijke elementen, die dan afzonderlijk op de fiscale merites moeten worden beoordeeld.

De totale prestatie van de golfbaanexploitant is in dat geval vrijgesteld van heffing van btw.

Indien en voor zover btw in rekening dient te worden gebracht over een bedrijfslidmaatschap, komt deze btw als uitgangspunt niet voor aftrek in aanmerking bij het bedrijf dat het bedrijfslidmaatschap heeft afgesloten (zie paragraaf 6.3.1).

5.2.3 Toegang driving range/putting green inclusief het gebruik van golfballen door de golfbaanexploitant

Indien samen met het verlenen van toegang tot oefenfaciliteiten zoals de driving range/putting green ook golfballen ter beschikking worden gesteld, is naar onze mening sprake van één prestatie, bestaande uit het verlenen van een dienst die nauw samenhangt met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding, verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. De prestatie is in dat geval volledig vrijgesteld van btw.

6 | Aftrek van voorbelasting en subsidieregeling (BOSA)

In dit hoofdstuk bespreken we primair de aftrek van voorbelasting. In paragraaf 6.4 gaan we tot slot kort in op de per 1 januari 2019 geïntroduceerde subsidieregeling die tot doel heeft niet-aftrekbare btw te subsidiëren.

6.1 Voorwaarden voor aftrek van btw

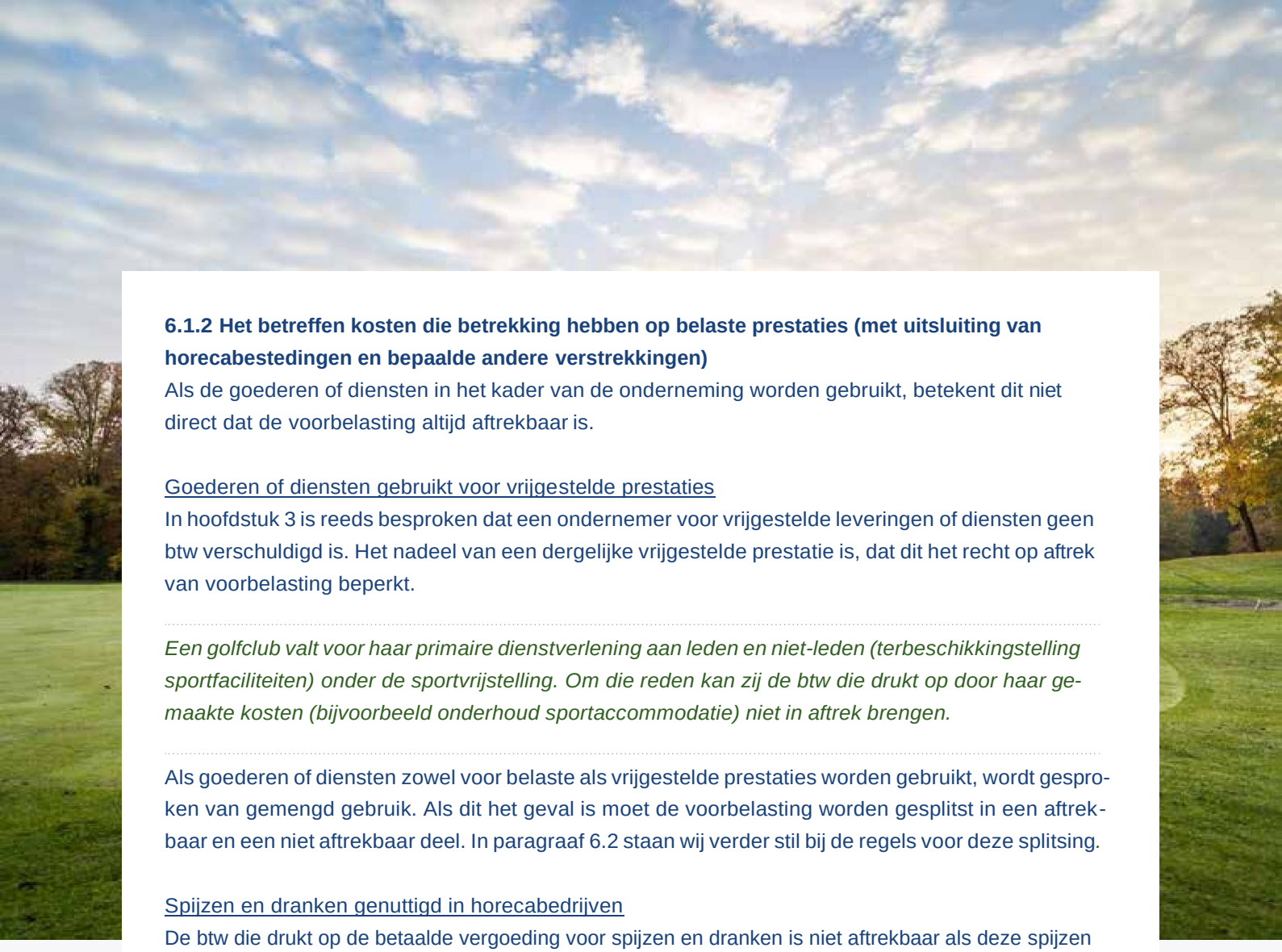
Een ondernemer mag de btw die aan hem in rekening is gebracht door zijn leveranciers in beginsel in aftrek brengen op de btw die hij over zijn eigen omzet is verschuldigd aan de Belastingdienst. Deze aftrekbare btw wordt in btw-jargon ‘voorbelasting’ genoemd. Als zijn voorbelasting meer bedraagt dan de verschuldigde btw, dan krijgt hij het verschil na het doen van btw-aangifte terug van de Belastingdienst.

In deze paragraaf gaan wij in op de voorwaarden die gelden om btw in aftrek te brengen.

6.1.1 De aangeschafte goederen of diensten worden in het kader van de onderneming gebruikt

Een ondernemer kan de voorbelasting die drukt op aangeschafte goederen of diensten alleen in aftrek brengen voor zover hij deze goederen of diensten in het kader van zijn onderneming gebruikt. Het is dus niet mogelijk om de btw af te trekken als de gekochte goederen volledig voor privédoeleinden worden gebruikt.

Een bestuurslid van een golfvereniging koopt een televisietoestel en verstrekt deze om niet aan de golfvereniging. De factuur van het toestel laat het bestuurslid op naam van zijn eigen BV zetten. Omdat het toestel niet gebruikt wordt in het kader van de onderneming (de BV) van het bestuurslid, kan de btw die drukt op de aanschafkosten van het toestel niet worden afgetrokken door de BV.



6.1.2 Het betreffen kosten die betrekking hebben op belaste prestaties (met uitsluiting van horecabestedingen en bepaalde andere verstrekkingen)

Als de goederen of diensten in het kader van de onderneming worden gebruikt, betekent dit niet direct dat de voorbelasting altijd aftrekbaar is.

Goederen of diensten gebruikt voor vrijgestelde prestaties

In hoofdstuk 3 is reeds besproken dat een ondernemer voor vrijgestelde leveringen of diensten geen btw verschuldigd is. Het nadeel van een dergelijke vrijgestelde prestatie is, dat dit het recht op aftrek van voorbelasting beperkt.

Een golfclub valt voor haar primaire dienstverlening aan leden en niet-leden (terbeschikkingstelling sportfaciliteiten) onder de sportvrijstelling. Om die reden kan zij de btw die drukt op door haar gemaakte kosten (bijvoorbeeld onderhoud sportaccommodatie) niet in aftrek brengen.

Als goederen of diensten zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties worden gebruikt, wordt gesproken van gemengd gebruik. Als dit het geval is moet de voorbelasting worden gesplitst in een aftrekbaar en een niet aftrekbaar deel. In paragraaf 6.2 staan wij verder stil bij de regels voor deze splitsing.

Spijzen en dranken genuttigd in horecabedrijven

De btw die drukt op de betaalde vergoeding voor spijzen en dranken is niet aftrekbaar als deze spijzen en dranken in een hotel- café-, restaurant-, pension of aanverwant bedrijf worden genuttigd door personen die daar slechts voor een korte periode verblijven. Het maakt hierbij niet uit of deze kosten voor zakelijke doeleinden zijn gemaakt. Spijzen en dranken vallen doorgaans onder het verlaagde btw-tarief van 9% (behalve alcoholische dranken, daarvoor geldt het reguliere tarief van 21%), waardoor de niet voor aftrek in aanmerking komende btw beperkt blijft.

Het restaurant kan de btw op de inkoopkosten van ingrediënten en dergelijke in aftrek brengen. De restaurantbezoekers die de bereide spijzen en dranken nuttigen, kunnen de btw op de door het restaurant in rekening gebrachte kosten niet in aftrek brengen.

Andere verstrekkingen (BUA)

De aftrek van voorbelasting kan voor bepaalde uitgaven zijn uitgesloten op basis van het Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA). Het gaat hier onder meer om bepaalde goederen/diensten die een ondernemer in het kader van zijn onderneming heeft aangeschaft, maar die worden weggegeven aan bijvoorbeeld relaties of aan het personeel. We gaan hier in paragraaf 6.3 nader op in.

6.1.3 Op juiste wijze in rekening gebracht

Een ondernemer kan de in rekening gebrachte btw alleen aftrekken als de btw aan hem is gefactureerd voor aan hem geleverde goederen of diensten. Dit houdt in dat prestaties rechtstreeks moeten zijn verricht ten behoeve van de ondernemer die de btw in aftrek kan brengen. Daarnaast moet de vergoeding voor de prestatie aan hem in rekening zijn gebracht.

De btw moet in rekening zijn gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur. De factuur moet voldoen aan de factuurvereisten. Deze bepalen welke gegevens op de factuur moeten worden vermeld, zoals bijvoorbeeld een uniek en opvolgend factuurnummer, NAW-gegevens van de leverancier en de afnemer, de leveringsdatum of datum waarop de dienst wordt verricht en de te betalen btw.

Bij de verkoop van goederen of diensten aan particulieren hoeft geen factuur te worden uitgereikt.

Een golfvereniging die de contributie in rekening brengt bij haar (particuliere) leden, hoeft hiervoor geen factuur uit te reiken. Een eventueel document waarin zij haar leden verzoekt de contributie te betalen hoeft niet te voldoen aan de hiervoor genoemde factuurvereisten.

Het komt voor dat ten onrechte (bijvoorbeeld omdat een vrijstelling van toepassing is) of te veel btw in rekening wordt gebracht. Deze btw is bij de afnemer niet als voorbelasting aftrekbaar.

Een juiste tenaamstelling is van groot belang om aftrek van btw te kunnen realiseren. In bepaalde situaties is het mogelijk te volstaan met een vereenvoudigde factuur om alsnog aftrek van btw te kunnen claimen. Dat is het geval indien het bedrag van de factuur (inclusief btw) niet hoger is dan € 100. Op een vereenvoudigde factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:

- de datum van uitreiking van de factuur;
- de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;
- de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
- het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan het bedrag kan worden berekend.

6.2 Pro rata

Voorbelasting kan slechts in aftrek worden gebracht indien en voor zover deze drukt op kosten die voor btw-belaste activiteiten worden gemaakt. Als een ondernemer zowel btw-belaste als btw-vrijgestelde activiteiten verricht, zal hij slechts een gedeelte van de voorbelasting in aftrek kunnen brengen. Hiervoor bestaan de volgende splitsingsregels:

1. Btw drukkend op goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor belaste activiteiten komt voor 100% voor aftrek in aanmerking;

2. Bij goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor btw-vrijgestelde activiteiten kan de btw in het geheel niet worden afgetrokken;

3. Voor goederen en diensten die niet uitsluitend aan vrijgestelde of belaste prestaties kunnen worden toegerekend (‘gemengde kosten’, zoals bijvoorbeeld de kosten van de accountant), moet de ondernemer zijn percentage aan aftrekbare voorbelasting in eerste instantie bepalen op basis van omzetverhoudingen van de belaste en vrijgestelde prestaties. Hij heeft hierbij recht op aftrek naar de verhouding van de omzet behaald met de belaste prestaties tot de totale omzet (belaste + vrijgestelde prestaties);

4. Wanneer het werkelijk gebruik van de goederen of diensten dusdanig afwijkt van de onder punt 3 beschreven omzetverhouding, is het mogelijk om het werkelijk gebruik als maatstaf te nemen. Het is aan degene die de maatstaf van het werkelijk gebruik wil toepassen (de belastingplichtige c.q. de Belastingdienst) om dit aannemelijk te maken.

Een golfvereniging int jaarlijks btw-vrijgestelde contributies voor het gebruik maken van de clubfaciliteiten. De totale contributies bedragen € 750.000. Daarnaast exploiteert zij een restaurant (btw-belast). De hiermee behaalde omzet bedraagt € 500.000 (excl. btw). Om haar administratie bij te houden schaft zij een nieuwe laptop aan voor € 1.000 (excl. € 210 btw).

$$\frac{\text{Belaste omzet}}{\text{Totale omzet}} = \frac{€\ 500.000}{€\ 1.250.000} = 40\%$$

De golfvereniging kan de btw die drukt op de aanschaf van de laptop 'pro rata' in aftrek brengen, waarbij de pro rata in dit voorbeeld 40% bedraagt. Dat komt neer op € 84 aan aftrekbare btw.

6.3 Besluit Uitsluiting Aftrek (BUA)

In het Besluit Uitsluiting Aftrek omzetbelasting 1968 (hierna: het BUA) is een bijzondere regeling opgenomen, op grond waarvan in een aantal gevallen de aftrek van voorbelasting wordt gecorrigeerd/beperkt. Het BUA is van toepassing op goederen en diensten die een ondernemer gebruikt voor:

- standsuitgaven, uitgaven in de persoonlijke sfeer om een zekere representatieve staat te kunnen voeren;
- giften/schenkingen aan niet-aftrekgerechtigden;
- verstrekkingen aan het personeel.

Om te voorkomen dat elke kleinigheid in de sfeer van het BUA leidt tot een correctie op de voorbelasting, is een drempelbedrag ingevoerd waaronder geen correctie van voorbelasting plaatsvindt. In concreto: de aftrek van voorbelasting wordt niet uitgesloten indien het totaal van de verstrekkingen per persoon per jaar niet meer bedraagt dan € 227 (exclusief btw).

In deze brochure gaan wij met name in op de uitsluiting van aftrek voor verstrekkingen aan het personeel.

6.3.1 Verstrekkingen aan het personeel

Bij verstrekkingen aan het personeel gaat het om goederen en diensten die worden gebruikt ten behoeve van personeelsvoorzieningen die bestaan uit:

- het verlenen van huisvesting;
- het uitkeren van loon in natura;
- het geven van gelegenheid tot sport, ontspanning of privé-vervoer;
- het gebruiken van goederen en diensten voor andere persoonlijke doeleinden van het personeel.

Een ondernemer die een bedrijfslidmaatschap neemt bij een golfbaanexploitant of golfvereniging ten behoeve van zijn personeel en/of zakenrelaties, kan de btw die hier mogelijk op drukt niet in aftrek brengen.

6.3.2 Restaurant/kantine en verstrekken van spijzen en dranken aan personeel

Door veel werkgevers wordt aan het personeel in een restaurant of kantine al dan niet tegen betaling eten en drinken verstrekt. Het tegen betaling verstrekken van eten en drinken wordt aangemerkt als een belaste prestatie in het kader van de onderneming.

De voorbelasting kan in beginsel dan ook in aftrek worden gebracht. Dit geldt niet alleen voor de voorbelasting die drukt op de ingrediënten maar ook voor de voorbelasting die drukt op de investeringen met betrekking tot die verstrekkingen. Te denken valt aan de voorbelasting die drukt op de bouwkosten van het restaurant/de kantine.

Bij het verstrekken van spijzen en dranken aan het personeel kan zich een bevoordeling van dit personeel voordoen. Het recht op aftrek van de op de inkoop van ingrediënten drukkende voorbelasting kan (gedeeltelijk) worden gecorrigeerd indien het totaal aan bevoordeling per personeelslid meer bedraagt dan € 227 per jaar. Bij het bepalen van de (eventuele) bevoordeling, dient een theoretische omzet (aanschaffingskosten spijzen en dranken vermeerderd met een opslag van 25%) vergeleken te worden met de daadwerkelijke omzet.

De werking van het BUA en (samenloop met) de kantineregeling lichten wij toe aan de hand van onderstaand voorbeeld.

We gaan er hierbij gemakshalve vanuit dat de kantine/horeca niet onder de fondswervingsvrijstelling valt, wat afhankelijk is van de omzet uit de kantineactiviteiten en eventuele andere fondswervende activiteiten. Als de fondswervingsvrijstelling van toepassing is, mag btw op inkopen niet in aftrek worden gebracht en is een (eventuele) latere BUA-correctie niet aan de orde. In hoofdstuk 7 komt de fondswervingsvrijstelling verder aan bod.

Een ondernemer heeft 50 werknemers in dienst die in aanmerking komen voor verstrekking van spijzen en dranken. Aanschafkosten spijzen en dranken: € 60.000 plus € 5.400 aan btw.

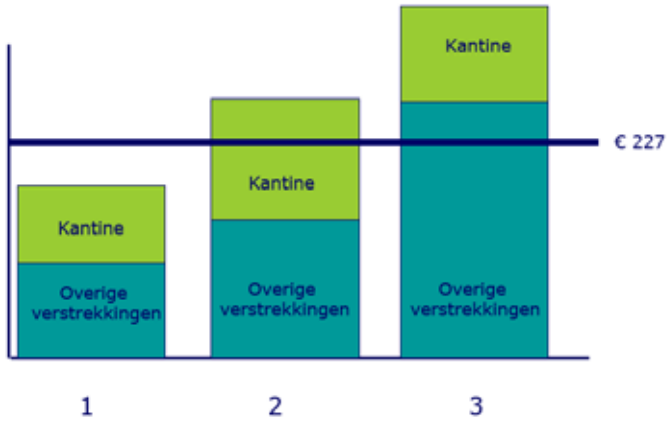
De werkelijke omzet bedraagt € 69.400 inclusief btw. De ondernemer verstrekt tevens andere personeelsvoorzieningen. De kostprijs daarvan bedraagt € 30.000 plus € 6.300 aan btw.

De berekening ziet er dan als volgt uit.

Aanschaffingskosten spijzen en dranken	*€ 60.000*	
Opslag (25%)	*€ 15.000*	*+*
Theoretische omzet	*€ 75.000*	
Werkelijke omzet	*€ 69.400*	*-/-*
Verschil	*€ 5.600*	

Het voordeel bij het verstrekken van spijzen en dranken per werknemer bedraagt € 5.600 / 50 is € 112 per werknemer. De kostprijs van de overige bevoordelingen per werknemer bedraagt € 30.000 / 50 is € 600. Het totaal van de bevoordelingen bedraagt dan € 712, dus meer dan € 227. De voorbelasting wegens het verstrekken van spijzen en dranken moet worden gecorrigeerd. De correctie bedraagt 9% van € 5.600, dat is € 504.

De overige bevoordelingen moet vervolgens afzonderlijk opnieuw worden getoetst aan de € 227-grens. De kostprijs bedraagt per werknemer € 600. Omdat dit meer is dan € 227, kan de daarop betrekking hebbende voorbelasting van € 6.300 in het geheel niet worden afgetrokken.



Situatie 1: bevoordeling overige verstrekkingen en spijzen en dranken gezamenlijk minder dan € 227, dus geen correctie in aftrek gebrachte btw;
Situatie 2: bevoordeling overige verstrekkingen en spijzen en dranken gezamenlijk meer dan € 227, bevoordeling overige verstrekkingen minder dan € 227, dus alleen correctie in aftrek gebrachte btw ter zake van de verstrekking van spijzen en dranken (9% afdracht over de bevoordeling);
Situatie 3: bevoordeling overige verstrekkingen en spijzen en dranken gezamenlijk meer dan € 227, dus correctie in aftrek gebrachte btw ter zake van overige verstrekkingen én spijzen en dranken.

6.4 Subsidieregelingen

De wijziging van de sportvrijstelling per 1 januari 2019 kan negatief uitpakken voor sportorganisaties, waaronder begrepen exploitanten van sportaccommodaties. Indien prestaties die eerder btw-belast waren met ingang van 1 januari 2019 onder de sportvrijstelling vallen, gaat immers het recht op aftrek van voorbelasting verloren. Om dit nadeel te compenseren zijn met ingang van 1 januari 2019 een tweetal subsidieregelingen geïntroduceerd.

Er is een specifieke subsidieregeling voor gemeenten en een regeling voor niet-winst beogende amateursportorganisaties. Deze amateursportorganisaties kunnen onder voorwaarden subsidie verkrijgen op basis van de ‘Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties’ (‘BOSA’), terwijl gemeenten worden gecompenseerd door middel van de ‘Regeling specifieke uitkering stimulering’ (‘SPUK’). De voorwaarden van de subsidieregelingen wijken af. Wij gaan hierna enkel in op de subsidieregeling voor de amateursportorganisaties BOSA.

6.4.1 Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties (BOSA)

In het hiernavolgende zullen wij kort ingaan op de verschillende elementen waaruit de subsidieregeling voor amateursportorganisaties is opgebouwd. Voor meer inzicht verwijzen wij naar de integrale tekst van de regeling. De subsidieregeling is als bijlage 1 bij deze brochure opgenomen. Wij merken op dat de subsidieregeling weliswaar tot doel heeft niet-aftrekbare btw te compenseren, maar formeel niet-fiscaal is (deze wordt uitgevoerd door de Dienst Uitvoering Subsidies voor Instellingen, DUS-I, onderdeel van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport).

6.4.1.1 Amateursport

Allereerst is het van belang om op te merken dat deze regeling zich slechts richt tot de amateursport en niet tot de professionele sport. Volgens de subsidieregeling is een amateursportorganisatie een privaatrechtelijke rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid zonder winstoogmerk, die als doelstelling heeft om sportaccommodaties ter beschikking te stellen aan de amateursport voor lokale gebruikers. Dit kan een sportorganisatie zijn die rechtstreeks de mogelijkheid tot sporten aanbiedt aan personen, maar ook een organisatie die louter de sportaccommodatie ter beschikking stelt aan de sportorganisatie.

Of een organisatie als amateursportorganisatie kwalificeert wordt onder andere gecontroleerd aan de hand van de SBI-codes die zijn vermeld in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel. Organisaties waarvan de code begint met ‘93’ zijn sportorganisaties. Uit de subsidieregeling volgt dat zij in beginsel in aanmerking komen voor subsidie. Dit met uitzondering van de codes: 93.13 (fitnesscentra), 93.14.6 (sportscholen), 93.19.1 (beroepssportlieden), 93.19.3 (verzorgen van vistochten), 93.19.4 (supportersverenigingen) en 93.19.5 (organiseren van sportevenementen).

6.4.1.2 Voor subsidiëring in aanmerking komende activiteiten

De subsidie kan worden verstrekt voor de bouw of het onderhoud van sportaccommodaties en voor de aanschaf of het onderhoud van sportmaterialen. Kosten van gas, water en licht, de accountant of websitebeheerders komen bijvoorbeeld niet voor subsidie in aanmerking.

De begrippen onderhoud en bouw zijn niet nader toegelicht in de regeling.

In bijlage 2 bij deze brochure is een overzicht opgenomen met voorbeelden van kosten, waarbij wij een inschatting hebben gemaakt of ter zake daarvan wel of geen subsidie wordt verleend c.q. of wel / geen btw-aftrek kan worden geclaimd.

De subsidie is slechts van toepassing op investeringen die op of na 1 januari 2019 aanvangen. Bovendien dient ook de factuur op of na 1 januari 2019 uitgereikt zijn. Indien met een nieuwbouw of verbouwing wordt begonnen in 2018 en de oplevering pas plaatsvindt in 2019, bestaat er in beginsel dus geen recht op subsidie. Volledigheidshalve merken wij op dat in deze situatie wel nog recht op aftrek van btw kan bestaan, aangezien hiervoor in de overgangsregeling wordt voorzien. Wij verwijzen hiervoor naar hetgeen daarover is opgemerkt in hoofdstuk 3 van deze brochure.

De subsidieregeling is niet van toepassing indien de sportorganisatie recht heeft op aftrek van btw ter zake van deze investeringen. De kosten ter zake van horeca komen dan ook niet in aanmerking voor subsidie. De exploitatie van een horecagelegenheid is in de regel immers een btw-belaste activiteit (toepassing van de fondswervingsvrijstelling kan hierop een uitzondering vormen, zie hoofdstuk 7). Dit betekent dat horecagelegenheden in beginsel de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek mogen brengen. Daarnaast wordt de horecavoorziening door DUS-I niet als onderdeel van de sportaccommodatie beschouwd en bestaat ook om die reden geen recht op subsidie.

Hoewel het uitgangspunt is dat het noodzakelijk is dat er een factuur met btw wordt ontvangen door de sportorganisatie, bestaan hier sinds kort enkele uitzonderingen op. In de vragen en antwoorden ter zake van de subsidieregeling heeft DUS-I aangegeven dat onder voorwaarden naast de kosten ter zake van de inhuur van personeel ook loonkosten van eigen personeel subsidiabel zijn, indien deze betrekking hebben op werkzaamheden op het gebied van de bouw en het onderhoud van de sportaccommodatie. Voor de nadere voorwaarden die aan het recht op subsidie van loonkosten zijn verbonden verwijzen wij naar de vragen en antwoorden ter zake van de BOSA. Daarnaast geeft DUS-I in diezelfde publicatie aan dat ook de CAR-verzekering subsidiabel is. Eerder leek DUS-I echter de lijn aan te houden dat enkel externe kosten (facturen) met btw voor subsidie in aanmerking kwamen – en loonkosten van eigen personeel dus niet.

Verder is het van belang om op te merken dat een activiteit slechts éénmaal voor subsidie in aanmerking komt. Hierdoor wordt voorkomen dat een samenloop ontstaat met de subsidieregeling voor gemeenten. Dit kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als een gemeente en een sportorganisatie gezamenlijk eigenaar zijn van een accommodatie. Voor een renovatie van die sportaccommodatie kan ofwel een specifieke uitkering op grond van de subsidieregeling voor gemeenten worden aangevraagd, ofwel een subsidie op grond van de onderhavige regeling. Hierbij geldt als vuistregel dat alleen de organisatie op wiens naam de offerte en factuur staan een aanvraag kan indienen.

6.4.1.3 Hoogte van subsidie

De subsidie bedraagt maximaal 20% van het investeringsbedrag (inclusief btw) en is begrensd op € 2,5 miljoen euro per kalenderjaar. Subsidies van minder dan € 5.000 worden niet verstrekt.

Onder omstandigheden kan de Minister een aanvullende subsidie van 10% toekennen, bovenop de 20% van de kosten (inclusief btw) die al gesubsidieerd worden. Hiervoor stelt de Minister jaarlijks prioriteiten vast op het gebied van sportaccommodaties. Voor activiteiten die binnen deze prioriteiten vallen kan een aanvullende subsidie worden aangevraagd. Dit is verder uitgewerkt in bijlage 1 bij de subsidieregeling. Momenteel gaat het om maatregelen op het vlak van energiebesparing en/of toegankelijkheid en/of maatregelen circulair.

Daarnaast kan de Minister aanvullend subsidie verstrekken voor activiteiten die bijdragen aan de veiligheidsbeleving bij een sportaccommodatie. Het gaat dan om kosten die bestaan uit het uitvoeren van een veiligheidsscan en het toepassen van de veiligheidsbevorderende maatregelen die in de veiligheidsscan worden aanbevolen. De aanvullende subsidie bedraagt ten hoogste 30% van de

kosten van de activiteiten.

In de regeling voor sportorganisaties is het subsidieplafond voor het jaar 2021 vastgesteld op € 79 miljoen. Dit bedrag wordt verdeeld op volgorde van binnenkomst van complete aanvragen. Jaarlijks wordt opnieuw een plafond vastgesteld, waarbij we opmerken dat de subsidieregeling in beginsel tot 1 januari 2024 loopt. Mogelijk wordt deze daarna verlengd, daar is op dit moment niets over bekend. Op de website van DUS-I wordt actueel bijgehouden hoeveel subsidie is aangevraagd, zodat inzichtelijk is of er nog een mogelijkheid is subsidie aan te vragen.

Om in aanmerking te komen voor de subsidie gelden aanvullende voorwaarden. Indien een subsidie wordt toegekend, dienen de sportorganisaties ervoor te waken dat gedurende de herzieningsperiode (5 jaren voor roerende goederen en 10 jaren voor onroerende goederen) niet alsnog recht op aftrek van btw of recht op compensatie van btw ontstaat. Verder geldt de voorwaarde dat de subsidieontvanger er zorg voor dient te dragen dat de gesubsidieerde sportaccommodatie gedurende 10 na jaar na afloop van de subsidieperiode ter beschikking gesteld blijft voor de amateursport voor lokale gebruikers.

Indien niet aan de hierboven bedoelde verplichtingen wordt voldaan, moet de subsidieontvanger daar melding van doen bij de Minister. Het niet voldoen aan de voorwaarden kan leiden tot gehele of gedeeltelijke terugbetaling van de subsidie.

7 | Fondswervende activiteiten

De diensten op het gebied van sportbeoefening zijn mogelijk vrijgesteld van btw op grond van de sportvrijstelling. Bijkomende prestaties die niet nauw samenhangen met de sportbeoefening, zoals sponsoring of de verkoop van (club)artikelen vallen niet onder de sportvrijstelling. Deze zijn in beginsel belast met btw. Dat geldt ook indien deze leveringen en diensten verricht worden door een niet-winstbeogende sportorganisatie. Hetzelfde geldt voor de verkoop van spijzen en dranken in of vanuit een horecavoorziening: dergelijke verkopen zijn in beginsel belast met btw.

7.1 Fondswervingsvrijstelling

Onder bepaalde voorwaarden vallen de fondswervende prestaties van sportorganisaties onder de fondswervingsvrijstelling. Dit is geen keuzerecht. De fondswervingsvrijstelling geldt voor het verrichten van leveringen en diensten van bijkomstige aard, voor zover die leveringen en diensten voortvloeien uit activiteiten ter verkrijging van financiële steun. De fondswervingsvrijstelling is enkel van toepassing wanneer de inkomsten uit deze activiteiten niet meer bedragen dan € 68.067 voor leveringen en € 50.000 voor diensten (bedragen 2019).

Omdat bij toepassing van de sportvrijstelling over deze opbrengsten geen btw verschuldigd is, heeft de sportorganisatie met betrekking tot deze activiteiten ook geen recht op btw-aftrek.

Een golfvereniging behaalt, naast de van btw-vrijgestelde omzet uit geïnde contributies van leden, de volgende omzet:

• *Maken van reclame (dienst):*	*€ 10.000*
• *Verhuur van kluisjes (dienst):*	*€ 10.000*
• *Exploitatie kantine / eenvoudige horecavoorziening (levering):*	*€40.000*
• *Verkoop van golfshirts en ballen (levering):*	*€ 15.000*

Verder wordt geen omzet gemaakt.

De omzet behaald met diensten bedraagt € 20.000. De omzet behaald met de levering van goederen bedraagt € 55.000. Beide drempelbedragen worden niet overschreden. De golfvereniging hoeft geen btw in rekening te brengen over de door haar behaalde omzet zoals hiervoor vermeld. Hier staat tegenover dat zij geen recht op aftrek van btw heeft op de aan haar in rekening gebrachte btw op kosten die zij maakt ten behoeve van deze prestaties.

Indien het grensbedrag voor leveringen wordt overschreden, is de exploitatie van het restaurant belast met btw. Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen leveringen met 9% btw (bijvoorbeeld frisdranken) en leveringen met 21% btw (bijvoorbeeld alcoholhoudende dranken). Toegestaan wordt dat in plaats van het maken van een onderscheid tussen 9% en 21% btw, 13% van de totale ontvangsten van het restaurant als btw wordt afgedragen. De totale ontvangsten van het restaurant (niet enkel de opbrengst voor het verstrekken van spijzen en dranken, maar ook de opbrengst uit de exploitatie van speelautomaten en dergelijke) vormen in dat geval de grondslag van de heffing.

Verder is in dit geval ook de verkoop van golfshirts en ballen belast met btw (21%), aangezien dat ook leveringen betreft. Als het grensbedrag voor de diensten niet wordt overschreden, blijft daarop de fondswervingsvrijstelling wél van toepassing.

7.2 Sponsoring in natura

In geval van sponsoring in natura, waarbij een golfvereniging bijvoorbeeld golfshirts ontvangt in ruil voor het plaatsen van een reclamebord met de naam van de leverancier van de golfshirts, dienen voor de btw twee leveringen/diensten te worden onderscheiden. De sponsor levert golfshirts aan de golfvereniging en de golfvereniging maakt reclame voor de sponsor. Elk van deze leveringen/diensten dient zelfstandig beoordeeld te worden op btw-aspecten. De maatstaf van heffing waarover de (eventuele) btw dient te worden berekend, moet worden gesteld op het bedrag dat elk van de partijen opoffert in ruil voor de ontvangen tegenprestatie.

De ‘vergoeding’ die de golfvereniging in bovengenoemd voorbeeld betaalt voor de geleverde golfshirts, is gelijk aan de inkoopwaarde van de golfshirts. De sponsor dient een factuur te sturen aan de golfvereniging voor dit bedrag, vermeerderd met de daarover verschuldigde btw.

De golfvereniging dient op haar beurt een factuur uit te reiken aan de sponsor ter zake van het maken van reclame, zijnde de waarde van de golfshirts, vermeerderd met de hierover verschuldigde btw. In de regel is de waarde (exclusief btw) op beide facturen gelijk, aangezien met gesloten beurzen wordt gehandeld.

8 | Onroerende zaken

8.1 Levering van een onroerende zaak

De levering van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld van btw. Op deze regel bestaan drie uitzonderingen:

1. De (op)levering van een (deel van een) gebouw en het erbij behorende terrein, die plaatsheeft:
   a. vóór het tijdstip van de eerste ingebruikneming, of
   b. gelijktijdig met de eerste ingebruikneming, of
   c. uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming;

De term eerste ingebruikneming is een feitelijke gebeurtenis die gebonden is aan het gebouw. Dit betekent dat het gebouw daadwerkelijk in gebruik moet worden genomen (conform de bestemming) om te kunnen spreken van eerste ingebruikneming.

2. De levering van een onroerende zaak waarbij zowel de koper als de verkoper kiezen voor een belaste levering (‘optie voor belaste levering’)

De levering van een onroerende zaak na de tweejaarstermijn is in beginsel vrijgesteld van btw. Verkoper en koper hebben echter de mogelijkheid deze vrijstelling achterwege te laten. Deze mogelijkheid houdt verband met de herzieningsregels (zie ook paragraaf 8.3). Een vrijgestelde levering binnen de herzieningstermijn betekent dat de verkoper een deel van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw op de investeringskosten moet terugbetalen aan de Belastingdienst. Met een btw-belaste levering kan dit worden vermeden. Door een optie voor belaste levering kan ook een aanvullend recht op aftrek ontstaan als de btw bij aankoop niet of niet volledig in aftrek is gebracht.

Indien de koper en de verkoper willen opteren voor een belaste levering van een onroerende zaak dienen ze gezamenlijk een verzoek te doen aan de belastinginspecteur. Dit verzoek moet vóór het tijdstip van de levering bij de belastinginspecteur binnen zijn. Als het verzoek wordt ingediend na het tijdstip van de levering, wordt het door de Belastingdienst niet-ontvankelijk verklaard.

Als voor de levering een notariële akte wordt opgemaakt, dan kunnen de partijen de keuze voor belaste levering in de akte laten opnemen. Een apart verzoek is dan niet meer nodig. Opteren voor een belaste levering is alleen mogelijk indien de koper de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor hij volledig of nagenoeg volledig (90% of meer) recht op aftrek van voorbelasting heeft (dit is normaal gezien niet het geval bij een niet-winst beogende instelling). De koper dient dit ook schriftelijk te verklaren. Naast de notariële akte is het noodzakelijk dat een btw-factuur wordt uitgereikt (o.a. voor het aftrekrecht van de afnemer).

3. De levering van een bouwterrein

De levering van een bouwterrein is altijd aan btw-heffing onderworpen. Als bouwterrein wordt beschouwd onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. De vaststelling dat sprake is van een bouwbestemming is geheel afhankelijk van de onderhavige feiten en omstandigheden, waaronder de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.

De bouwbestemming staat in ieder geval vast indien voldaan wordt aan één of meer van de tot 1 januari 2017 in de wettekst opgenomen voorwaarden voor een bouwterrein. Op basis hiervan wordt aangenomen dat sprake is van onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd, indien met het oog op de bebouwing van de grond:

- bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden aan die grond;
- voorzieningen zijn of worden getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
- in de omgeving voorzieningen zijn getroffen;
- of een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit ('bouwvergunning') is verleend.

Op basis van rechtspraak kan onder voorwaarden tevens sprake zijn van een bouwterrein indien een terrein met daarop een oude onroerende zaak wordt geleverd waarbij de verkoper voor levering reeds aangevangen is met de sloop van de oude onroerende zaak en de sloop volledig voor zijn rekening komt.

Indien geen bouwbestemming aanwezig is, is sprake van onbebouwde grond die niet als bouwterrein kwalificeert. De levering van niet voor bebouwing bestemde grond (bijvoorbeeld landbouwgrond) is vrijgesteld van btw, tenzij wordt geopteerd voor belaste levering.

Indien een golfbaanexploitant een perceel onbebouwde grond aankoopt ten behoeve van de bouw van een clubhuis dient te worden beoordeeld of sprake is van een bouwterrein. Het clubhuis is aan te merken als een gebouw en dus is de grond op het moment van aankoop waarschijnlijk aan te merken als een bouwterrein voor de btw (mits de bouwintentie voldoende kan worden onderbouwd met objectieve gegevens). Bij twijfel is het raadzaam hierover overleg te zoeken met uw adviseur en/of de Belastingdienst, teneinde zekerheid te verkrijgen. Het kan overigens gunstig zijn grond te verwerven die nog niet de status van bouwterrein heeft, namelijk als de btw niet aftrekbaar zal zijn (er is dan wel 6% overdrachtsbelasting verschuldigd). Of daartoe mogelijkheden zijn hangt af van de feitelijke situatie.

** vanaf 1 januari 2021 bedraagt het tarief voor de overdrachtsbelasting 8%*

8.2 Verhuur van een onroerende zaak

Van verhuur van een onroerende zaak is sprake bij de min of meer passieve terbeschikkingstelling van onroerend goed, waarbij de huurder een exclusief gebruiksrecht verkrijgt. Verhuur is dus een andere prestatie dan 'diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding' (zie paragraaf 3.2).

De verhuur van een onroerende zaak is in beginsel vrijgesteld van btw. Van deze vrijstelling zijn uitgezonderd:

- de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- de verhuur binnen het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen, die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;
- de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;
- de verhuur van safeloketten;
- de verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, waarbij door de verhuurder en huurder gezamenlijk is geopteerd voor belaste verhuur.

In geval de argumentatie dat de verhuur van kluisjes door een golfvereniging van bijkomende aard aan de beoefening van sport is (zie het voorbeeld bij paragraaf 5.2.2) niet slaagt en de drempelbedragen voor toepassing van de fondswervingsvrijstelling worden overschreden (zie het voorbeeld bij paragraaf 7.1), kan de verhuur van kluisjes in ieder geval niet worden aangemerkt als de vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak. In dat geval is de verhuur van kluisjes belast met 21% btw.

8.2.1 Opteren voor belaste verhuur

Net als bij de levering van een onroerende zaak is het mogelijk om te opteren voor een btw-belaste verhuur. De huurder en de verhuurder kunnen alleen opteren als de huurder de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor hij volledig of nagenoeg volledig (90% of meer) recht op aftrek van voorbelasting heeft (dit is normaal gezien niet het geval bij een niet-winst beogende instelling).

Voor de huurder kan het zeer aantrekkelijk zijn om btw over de huurtermijnen te betalen; alle voorbelasting die aan de verhuurder in rekening is gebracht met betrekking tot de verhuur, zoals btw op bouw-, exploitatie- en onderhoudskosten, is in dat geval immers aftrekbaar. Deze kosten hoeven door de verhuurder niet doorbelast te worden in de huurprijs. Omdat de huurder (nagenoeg) volledig aftrekgerechtigd is, kan deze de in rekening gebrachte btw (in ieder geval voor minimaal 90%) als voorbelasting in aftrek brengen, waardoor de in rekening gebrachte btw bij hem niet of nauwelijks kostprijsverhogend is. Per saldo levert een optie belaste verhuur dus een lagere huursom op.

Aangezien op het merendeel van de prestaties van een niet-winst beogende instelling de sportvrijstelling van toepassing zal zijn, zal zij als huurder niet kunnen opteren voor belaste verhuur. Dit is slechts anders indien bijvoorbeeld in een bouwkundig afgescheiden deel van een accommodatie exploitatie van een horecagelegenheid zal plaatsvinden. Horecaverkopen vinden in beginsel volledig plaats in de btw-belaste sfeer. Indien dit deel van de sportaccommodatie afzonderlijk wordt verhuurd, kan voor dat deel desgewenst wel geopteerd worden voor btw-belaste verhuur.

Het verzoek dat de verhuurder en huurder gezamenlijk moeten indienen, moet ingediend worden bij de inspecteur die competent is voor de verhuurder. In dit verzoek moet in ieder geval het volgende worden vermeld:

- een omschrijving van de onroerende zaak met plaatselijke en kadastrale aanduiding;
- de datum van aanvang van het boekjaar van de huurder;
- de gewenste ingangsdatum van belaste verhuur. De inspecteur zal de gewenste ingangsdatum volgen mits die datum minder dan drie maanden vóór de indiening van het verzoek ligt.
- bij het verzoek moet de huurder een verklaring voegen waaruit blijkt dat de onroerende zaak zal worden gebruikt voor doeleinden waarvoor hij een aftrekrecht heeft van 90% of meer.

De keuze dat verhuurder en huurder opteren voor een met btw belaste verhuur kan ook worden opgenomen in het huurcontract, mits in het huurcontract tevens de voorwaarden zijn vermeld die bij een verzoek aan de Belastingdienst ook moeten worden gemeld. Tevens dient in de huurovereenkomst of aan de huurovereenkomst een verklaring worden vermeld/gehecht waarin de huurder verklaart dat hij de onroerende zaak zal gebruiken voor doeleinden waarvoor hij een aftrekrecht heeft van 90% of meer. Ook in dat geval geldt een periode van maximaal drie maanden terugwerkende kracht tussen ondertekening en ingangsdatum.

Zolang aan de voorwaarden voor belaste verhuur wordt voldaan, zal de belaste verhuur worden gecontinueerd. De belaste verhuur zal alleen eindigen indien het pand geheel of gedeeltelijk als woning zal worden gebruikt, de huurder wijzigt (mogelijk kan met de nieuwe huurder dan worden geopteerd voor belaste verhuur) of de huurder niet meer aan het 90% criterium voldoet. Als in enig jaar (onvoorzien) niet aan het 90%-criterium wordt voldaan, heeft dat niet direct tot gevolg dat de btw-belaste verhuur vervalt. In het daaropvolgende jaar moet dan echter wél weer aan het 90%-criterium worden voldaan. Anders vervalt de btw-belaste verhuur met ingang van dat jaar.

8.3 Herziening van voorbelasting

In beginsel kan een ondernemer die een nieuwe onroerende zaak vervaardigt of (met btw) geleverd krijgt alle voorbelasting in aftrek brengen, ervan uitgaande dat hij alleen btw-belaste prestaties verricht.

Verricht een ondernemer zowel btw-vrijgestelde als btw-belaste prestaties, dan moet de voorbelasting gesplitst worden in een aftrekbaar en een niet-aftrekbaar gedeelte.

In tien boekjaren (het jaar van eerste ingebruikname daarbij inbegrepen), moet telkens gekeken worden of deze oorspronkelijke splitsing van voorbelasting nog steeds juist is. Indien de mix van vrijgestelde en belaste prestaties zich wijzigt binnen deze tien-jaarstermijn dan dient de voorbelasting van het onroerend goed te worden herzien. De in aftrek gebrachte btw wordt in dat geval gecorrigeerd.

Indien de onroerende zaak binnen de herzieningstermijn wordt geleverd, dan dient nagegaan te worden of dit belast of vrijgesteld geschiedt. Wordt belast geleverd, dan wordt aangenomen dat

de onroerende zaak voor de rest van de herzieningstermijn wordt gebezigd voor belaste prestaties. Wordt vrijgesteld geleverd, dan wordt aangenomen dat de onroerende zaak voor de rest van de herzieningstermijn wordt gebezigd voor vrijgestelde prestaties.

Bij de wijziging van de sportvrijstelling is een specifieke overgangsregeling in de wet opgenomen, op basis waarvan herziening in veel gevallen achterwege kan blijven (zie paragraaf 3.4).

Voorbeeld herziening pand
Een ondernemer koopt een pand van € 400.000 en neemt dit direct in gebruik. De btw over het pand bedraagt € 84.000. Als de ondernemer 25% belaste prestaties verricht, dan kan hij in het eerste boekjaar 25% van € 84.000 = € 21.000 btw als voorbelasting in aftrek brengen. Als de ondernemer vanaf het tweede boekjaar slechts 20% belaste prestaties verricht, dan moet hij zijn afgetrokken voorbelasting over het pand herzien. Hij heeft € 21.000 in aftrek gebracht. Over tien jaar gespreid is dit € 2.100 per jaar. Vanuit het tweede jaar gezien had dit moeten zijn: 20% x 1/10 x € 84.000 = € 1.680 per jaar. Het tweede tot en met het tiende jaar moet hij (bij ongewijzigd gebruik) jaarlijks € 420 bijbetalen.

Voorbeeld herziening bij levering
Een ondernemer koopt in 2014 een pand waarop € 100.000 btw drukt en neemt dit direct in gebruik. Als hij voor 80% aftrekgerechtigd is, dan mag hij 80% van € 100.000 = € 80.000 als voorbelasting in aftrek brengen. Als hij het pand op 1 januari 2019 vrijgesteld verkoopt, dan resteren er nog vijf volle herzieningsjaren. Dit betekent dat de ondernemer het pand gedurende het resterende herzieningstijdvak volledig voor vrijgestelde prestaties gebruikt. De ondernemer moet in één keer terugbetalen: 5 x 1/10 x € 80.000 = € 40.000. Om aan deze correctie te ontkomen zal hij moeten opteren voor een belaste levering (mits dit mogelijk is omdat wel aan de voorwaarden moet zijn voldaan). In dat geval krijgt de verkoper € 10.000 (5 x 1/10 van € 20.000) terug als herzienings-voorbelasting.

8.4 Ter beschikking stellen van een golfbaan

Golfbaanexploitanten kunnen de golfbaan op verschillende wijzen ter beschikking stellen aan de (leden van de) golfvereniging of derden. Zoals in paragraaf 3.2 aan bod is gekomen, valt met ingang van 1 januari 2019 de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie binnen het bereik van de sportvrijstelling, mits deze terbeschikkingstelling geschiedt door een instelling zonder winstoogmerk.

Vanwege het recht op aftrek van voorbelasting kan het voordelig zijn de sportaccommodatie btw-belast ter beschikking te stellen, zeker als daarbij sprake is van gelegenheid geven tot sportbeoefening (belast tegen het verlaagde tarief van 9%). Dit is enkel mogelijk voor winst beogende instellingen. Voor een nadere uitwerking hiervan verwijzen wij naar de afzonderlijke deze brochure voor winst beogende instellingen.

Let op: als getracht wordt toepassing van de sportvrijstelling te voorkomen door op kunstmatige wijze winst te beogen, kan de Belastingdienst stellen dat er sprake is van misbruik van recht. Van misbruik van recht is sprake indien een belastingvoordeel wordt behaald dat in strijd is met doel en strekking van de btw-wetgeving én het wezenlijke doel van de handelingen het behalen van dit belastingvoordeel is.

Een (niet-winst beogende) golfvereniging is zelf eigenaar van de golfbaan en wil deze renoveren. Een golfvereniging heeft volgens de wet geen recht op aftrek van btw die drukt op de renovatiekosten. De primaire activiteiten van de golfvereniging zijn namelijk vrijgesteld van btw. Om toch recht op aftrek van btw te creëren wordt de golfbaan door de golfvereniging geleverd of verhuurd aan een door de vereniging opgerichte (winst beogende) BV, die de renovatie voor haar rekening neemt. De BV trekt de btw op de renovatiekosten (21%) af en stelt de golfbaan tegen een geringe vergoeding weer (btw-belast, 9%) ter beschikking aan de golfvereniging voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. De vergoeding waarover btw dient te worden afgedragen is zodanig dat in dit samenstel (mede vanwege het tariefverschil) meer aftrek van btw wordt gecreëerd dan volgens de wetgeving mogelijk zou zijn zonder deze constructie. Daarbij geldt dat de feitelijke situatie (contractuele afspraken e.d.) niet in overeenstemming zijn met normale marktvoorwaarden. In dit geval zal de Belastingdienst waarschijnlijk stellen dat sprake is misbruik van recht, aangezien een belastingvoordeel wordt verkregen in strijd met het doel en de strekking van de bepalingen van de btw-wetgeving en dit het wezenlijke doel van de handelingen is.

8.5 Uitbesteden onderhoud golfbaan

Indien een golfbaanexploitant of golfvereniging het onderhoud van de golfbaan uitbesteedt aan een derde, zal deze derde in beginsel btw in rekening brengen over de door haar verrichte onderhoudswerkzaamheden.

Het is echter mogelijk dat de golfbaanexploitant of de golfvereniging is aan te merken als ‘eigenbouwer’. Dit is het geval indien het uitvoeren van het onderhoud tot de normale bedrijfsuitvoering van de golfbaanexploitant of de golfvereniging hoort. Een aanwijzing dat sprake is van eigenbouwerschap betreft onder andere een regelmatige, structurele en stelselmatige inpassing van de onderhoudswerkzaamheden in de eigen bedrijfsvoering. Denk hierbij aan de feitelijke aanwezigheid van eigen personeel, ervaring en knowhow en de benutting daarvan.

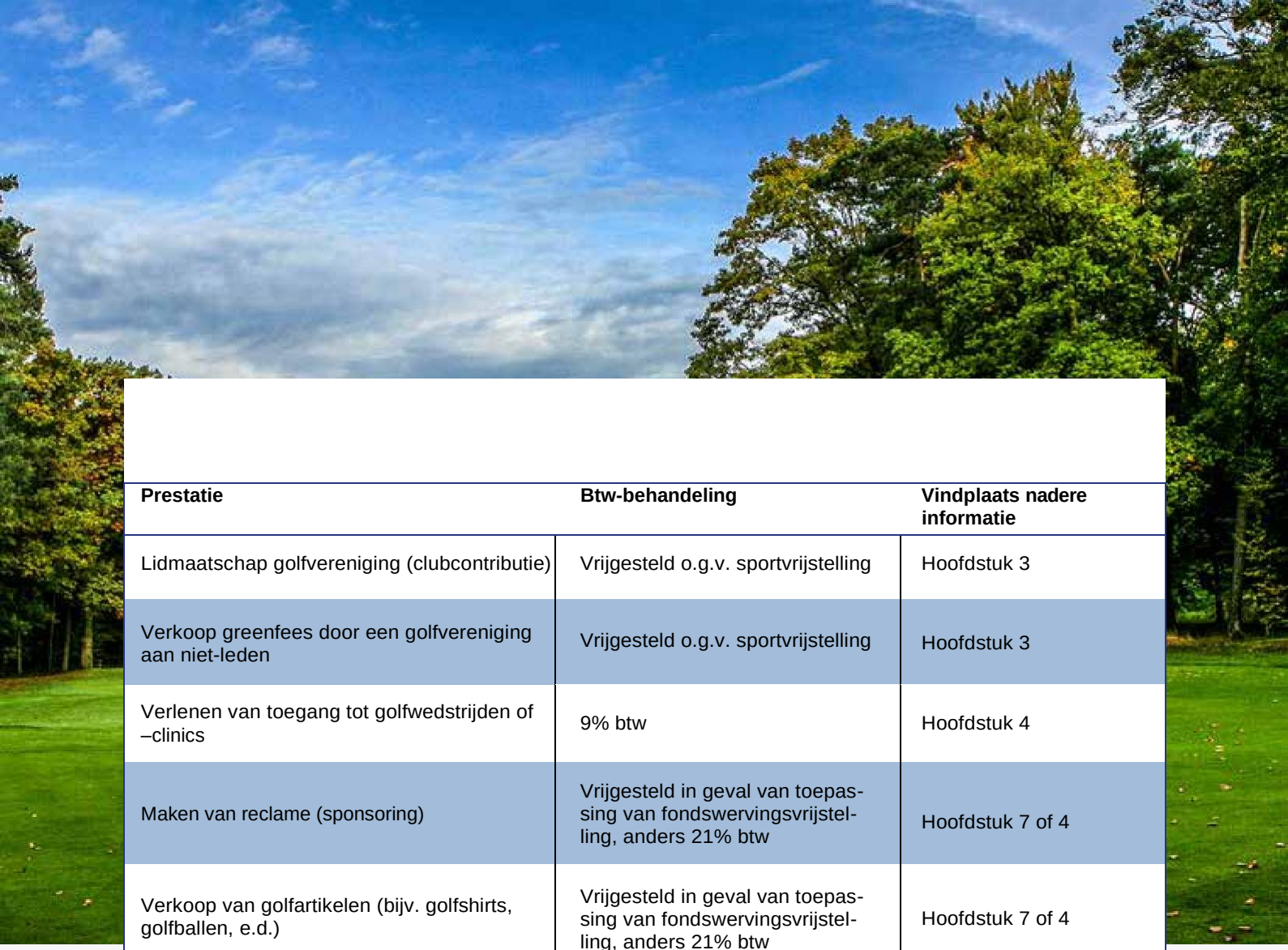
Indien de golfbaanexploitant of de golfvereniging is aan te merken als eigenbouwer, hoeft de derde die het daadwerkelijke onderhoud verricht geen btw in rekening te brengen. De heffing van btw is in dat geval verlegd naar de golfbaanexploitant of golfvereniging. Deze dient de verschuldigde btw zelf aan te geven in haar btw-aangifte (rubriek 2A). De verschuldigde btw komt niet of slechts op basis van de pro rata (zie paragraaf 6.2) voor aftrek in aanmerking, aangezien de door de golfexploitant of -vereniging verrichte prestaties vrijgesteld van btw zijn. De niet-aftrekbare btw komt in beginsel voor subsidie (BOSA) in aanmerking.

Ter volledigheid merken wij op dat een kwalificatie als eigenbouwer op het gebied van de loonbelasting kan leiden tot verschillende aansprakelijkheden. Wij gaan daar in deze handleiding niet verder op in.

9 | Conclusie

Golfbaanexploitanten en golfverenigingen komen in hun dagelijkse bezigheden op verschillende wijzen in aanraking met btw. Zowel bij prestaties die door golfbaanexploitanten en golfverenigingen worden verricht als bij de prestaties die zij inkopen speelt btw een rol. In deze brochure hebben wij de belangrijkste aspecten op het gebied van btw waar golfbaanexploitanten en golfverenigingen mee te maken (kunnen) krijgen beschreven.

In onderstaande tabel vatten wij de btw-behandeling van uitgaande prestaties door golfbaanexploitanten en golfverenigingen kort samen. Volledigheidshalve merken wij op, dat wij hierbij als uitgangspunt hebben genomen dat (btw-technisch) géén winstoogmerk aanwezig is. Waar op dat uitgangspunt een uitzondering wordt gemaakt, is dat expliciet aangegeven in het schema.
In de tabel hebben wij de meest gebruikelijke btw-behandeling van elke prestatie weergegeven. Afhankelijk van specifieke feiten en omstandigheden, kan de btw-behandeling van de door u verrichte prestatie afwijken van de in deze brochure beschreven behandeling. Ook indien prestaties als combinatie worden aangeboden (samengestelde prestatie) kan de btw-behandeling van deze combinatie van prestaties afwijken van de in de tabel benoemde btw-behandeling. Neemt u in dergelijke gevallen contact op met uw adviseur of de Belastingdienst.



Prestatie	Btw-behandeling	Vindplaats nadere informatie
Lidmaatschap golfvereniging (clubcontributie)	Vrijgesteld o.g.v. sportvrijstelling	Hoofdstuk 3
Verkoop greenfees door een golfvereniging aan niet-leden	Vrijgesteld o.g.v. sportvrijstelling	Hoofdstuk 3
Verlenen van toegang tot golfwedstrijden of –clinics	9% btw	Hoofdstuk 4
Maken van reclame (sponsoring)	Vrijgesteld in geval van toepassing van fondswervingsvrijstelling, anders 21% btw	Hoofdstuk 7 of 4
Verkoop van golfartikelen (bijv. golfshirts, golfballen, e.d.)	Vrijgesteld in geval van toepassing van fondswervingsvrijstelling, anders 21% btw	Hoofdstuk 7 of 4
Verkoop speelrecht door golfbaanexploitant	Vrijgesteld o.g.v. sportvrijstelling	Hoofdstuk 3
Verstrekken ledenblad in combinatie met lidmaatschap golfvereniging	Vrijgesteld o.g.v. sportvrijstelling	Hoofdstuk 5
Verhuur locker	Sterk afhankelijk van feiten en omstandigheden, kan belast (21%) of vrijgesteld zijn	Hoofdstuk 8 (zie echter ook: hoofdstuk 5 en hoofdstuk 7)
Exploitatie restaurant	Vrijgesteld in geval van toepassing van fondswervingsvrijstelling, anders 9%/21% btw of forfaitair tarief van 13%	Hoofdstuk 7 of 4
Golfles of –cursus door golfprofessional in dienst van exploitant golfbaan	Vrijgesteld o.g.v. sportvrijstelling	Hoofdstuk 3
Golfles of –cursus door zelfstandig golfprofessional die (normaliter) winst beoogt	21% btw	Hoofdstuk 4
Verhuur golfmateriaal	Vrijgesteld o.g.v. sportvrijstelling	Hoofdstuk 3

10| Colofon

De informatie in deze handleiding is uitsluitend bedoeld als algemene informatie. Er kunnen geen rechten aan deze informatie worden ontleend. Hoewel Deloitte en de NGF vanzelfsprekend de nodige zorgvuldigheid in acht nemen bij het samenstellen van deze handleiding en daarbij gebruik is gemaakt van bronnen die betrouwbaar geacht worden, kunnen zij niet instaan voor de juistheid, volledigheid en actualiteit van de geboden informatie. Deloitte en de NGF wijzen daarom iedere aansprakelijkheid ten aanzien van de juistheid, volledigheid, actualiteit van de geboden informatie en het (ongestoord) gebruik van deze handleiding uitdrukkelijk van de hand.

Contactgegevens:
Deloitte Belastingadviseurs B.V.
mr. F.M. Soetens
Tel. 088 288 4447
FSoetens@deloitte.nl

Deze brochure is een uitgave van de Nederlandse Golf Federatie en Deloitte Belastingadviseurs B.V.

Tekst:
drs. G.W.H. Peters
mr. J.C.N. Ruijters
drs. R.M.C. van den Heuvel
S.J.M.J. Timmermans MSc.

Deloitte Belastingadviseurs B.V.