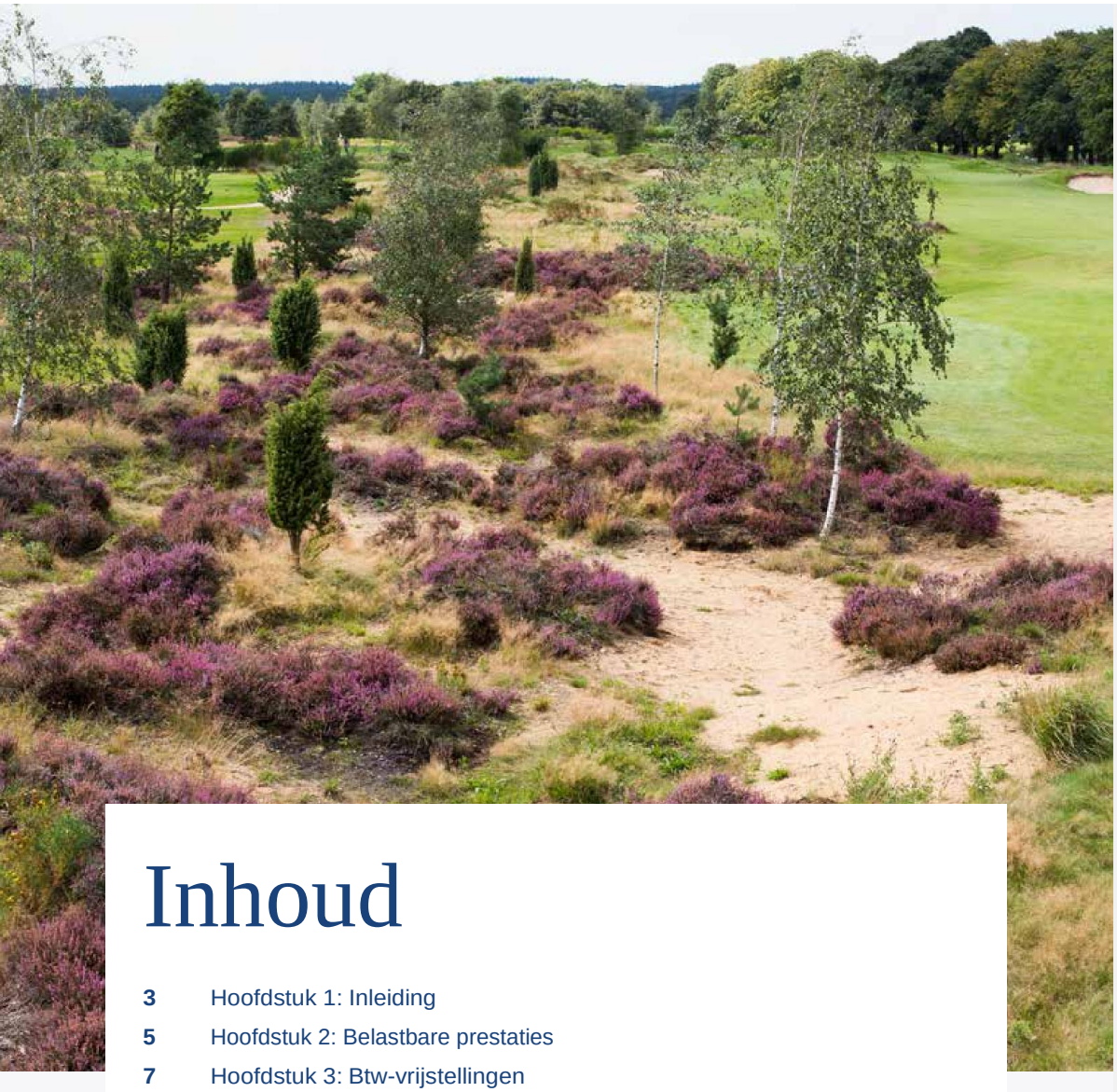
KONINKLIJKE
NEDERLANDSE
GOLF FEDERATIE

Wegwijs in btw voor golfbanen

Editie voor winst beogende instellingen
(Geactualiseerde) versie januari 2021



Inhoud

3 Hoofdstuk 1: Inleiding
5 Hoofdstuk 2: Belastbare prestaties
7 Hoofdstuk 3: Btw-vrijstellingen
9 Hoofdstuk 4: Btw-tarief
12 Hoofdstuk 5: Samengestelde prestaties
14 Hoofdstuk 6: Aftrek van voorbelasting
19 Hoofdstuk 7: Onroerende zaken
25 Hoofdstuk 8: Conclusie
26 Colofon

1 | 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 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 winst beogend wordt aangemerkt. Er is een afzonderlijke brochure opgesteld voor niet 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

heeft verwijderd: , Rob Peters, Jos Ruijters

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

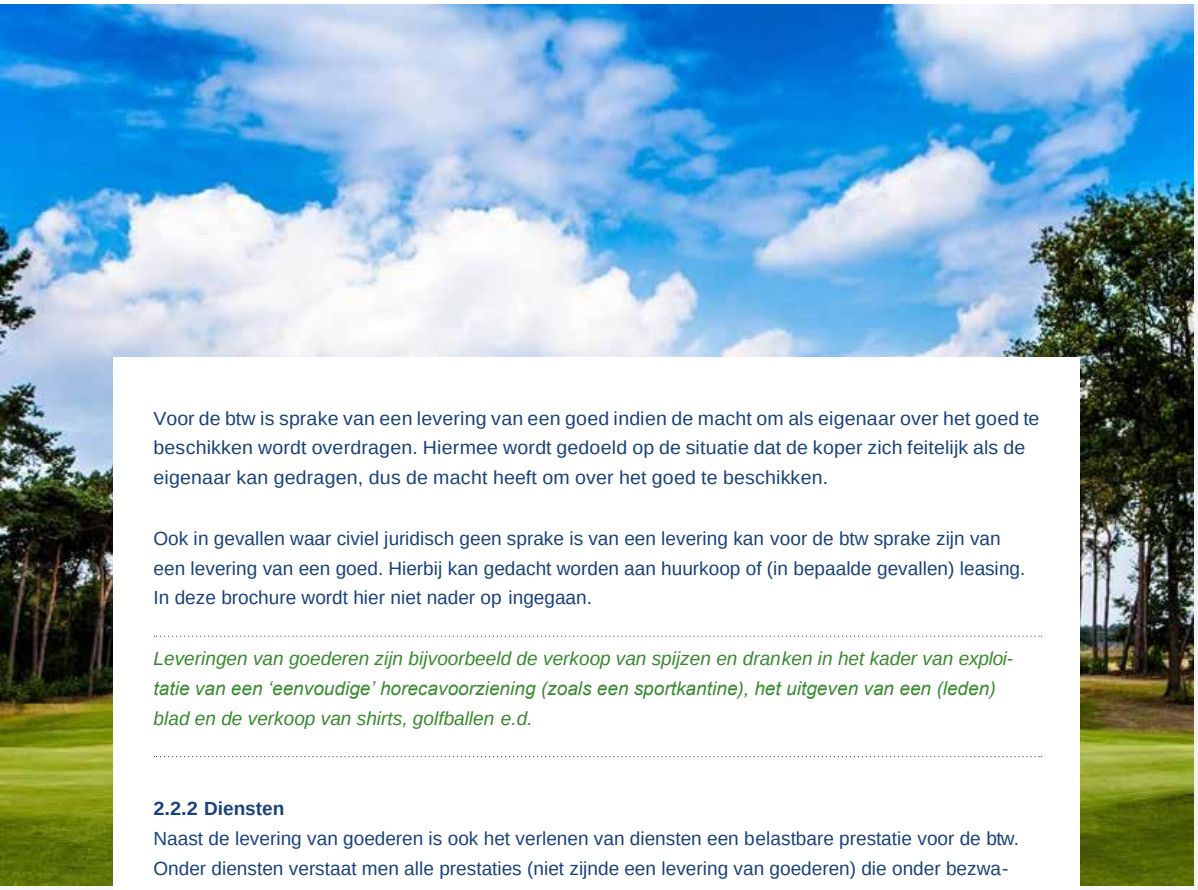
De eerste en belangrijkste groep belastbare prestaties voor de btw bestaat uit de levering van goederen en het verlenen van diensten.

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 in deze brochure kort in op de sportvrijstelling en de fondswervingsvrijstelling.

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

Een wat bijzondere positie neemt de - belangrijke - vrijstelling voor de levering en verhuur van onroerende zaken in. Wij gaan hier in hoofdstuk 7 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. Van nauw samenhangende diensten is sprake als deze onontbeerlijk zijn voor het beoefenen van sport of lichamelijke opvoeding

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 voorwaarde voor toepassing van de sportvrijstelling geldt dat deze diensten worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Indien de dienstverrichter wel als winst beogend wordt aangemerkt (zie paragraaf 1.2), vallen haar diensten dus buiten het toepassingsgebied van de sportvrijstelling.

Aangezien deze editie van de brochure specifiek is toegespitst op winst beogende instellingen, wordt de sportvrijstelling hier niet verder toegelicht. Voor meer toelichting op de sportvrijstelling verwijzen wij naar de afzonderlijke brochure die is toegespitst op niet-winst beogende instellingen.

3.3 Fondswervingsvrijstelling

In geval de sportvrijstelling van toepassing zou zijn, betekent dat niet automatisch dat álle activiteiten van de sportorganisatie daar onder vallen. 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. Hetzelfde geldt voor de verkoop van spijzen en dranken in of vanuit een horecavoorziening: dergelijke verkopen zijn in beginsel belast met btw.

Onder bepaalde voorwaarden vallen dergelijke fondswervende prestaties van sportorganisaties onder de fondswervingsvrijstelling. Dit is geen keuzerecht. De fondswervingsvrijstelling geldt voor het verrich-

ten van leveringen en diensten van bijkomstige aard, voor zover die leveringen en diensten voortvloei- en 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). Indien het grensbedrag voor leveringen wordt overschreden, is de exploitatie van het restaurant belast met btw.
Aangezien de winst beogende instellingen niet te maken hebben met de sportvrijstelling, komen deze partijen in de regel ook niet in aanraking met de fondswervingsvrijstelling. Voor een nadere toelichting op deze vrijstelling verwijzen wij ook hier naar de afzonderlijke brochure die bestemd is voor niet-winst beogende instellingen.

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. Bij winst beogende instellingen zal dit in de regel het geval zijn.

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).

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).

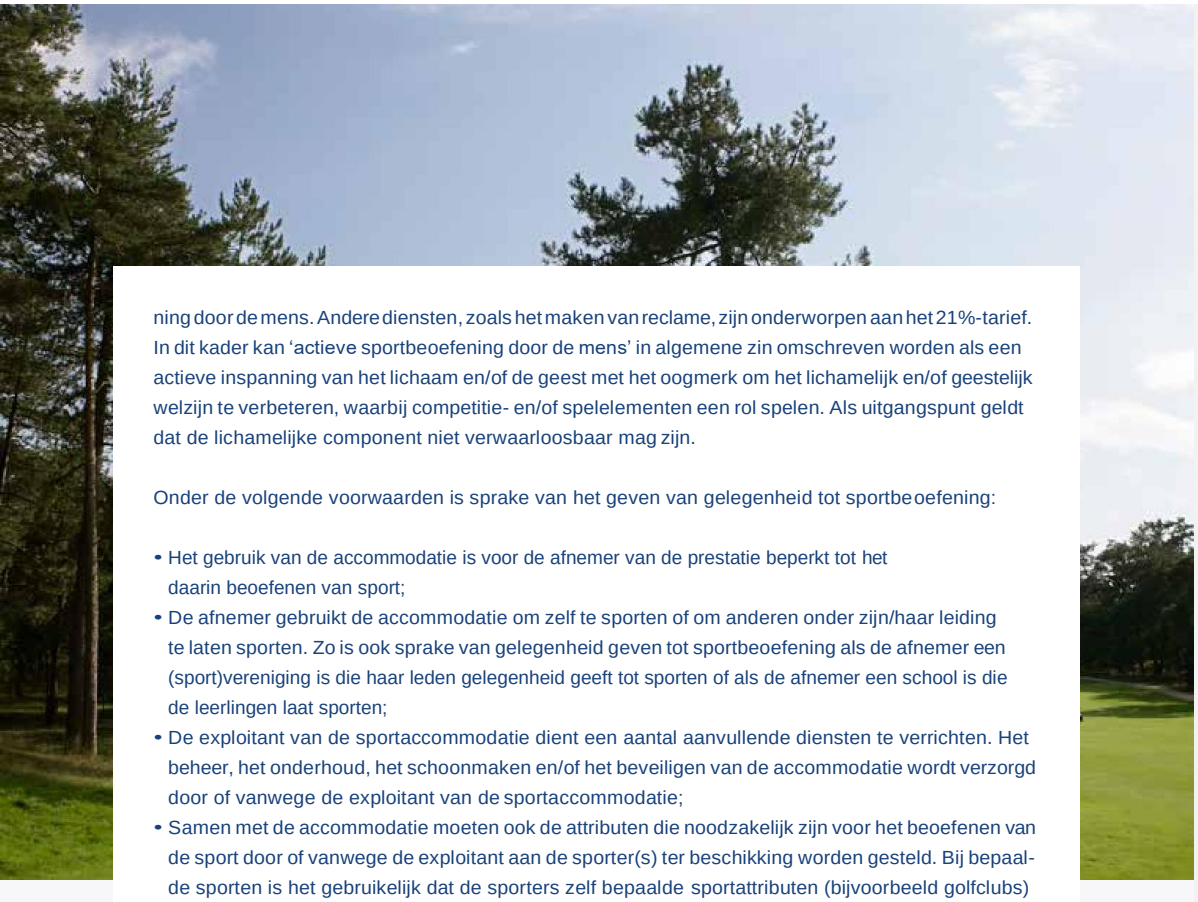
4.1.3 Het nultarief

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 sportbeoefe-



ning door de mens. Andere diensten, zoals het maken van reclame, zijn onderworpen aan het 21%-tarief. In dit kader kan 'actieve sportbeoefening door de mens' in algemene zin omschreven worden als een actieve inspanning van het lichaam en/of de geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen een rol spelen. Als uitgangspunt geldt dat de lichamelijke component niet verwaarloosbaar mag zijn.

Onder de volgende voorwaarden is sprake van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening:

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

Het door een golfbaanexploitant in rekening gebrachte speelrecht, als vergoeding voor het ter beschikking stellen van de golfbaan, zal in voorkomend geval zijn aan te merken als 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' en om die reden belast zijn met 9% btw.

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 het verlaagde tarief op zijn diensten niet van toepassing. De door de golfprofessional verrichte dienst is in dat geval belast tegen het algemene tarief (21%).

Indien een golfprofessional echter in dienst is van een golfbaanexploitant en in die hoedanigheid op de golfbaan een les, instructie of begeleiding geeft, is het verlaagde tarief 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 golfbaanexploitanten en golfverenigingen. Daarbij gaan we er in deze brochure vanuit dat beide voor de btw als 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 belast tegen het 9%-tarief.

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 deze primaire activiteit van de golfvereniging. De totale prestatie is in dat geval belast tegen het verlaagd btw-tarief van 9%.

5.2.2 Bedrijfslidmaatschap

In veel gevallen bestaat de mogelijkheid een bedrijfslidmaatschap af te sluiten bij de golfbaanexploi-

tant 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 belast met 9% btw, ervan uitgaande dat de golfvereniging eveneens winst beoogt. Mocht dat laatste niet het geval zijn, dan zijn deze lidmaatschapsgelden vrijgesteld van btw-heffing.

Naar onze mening kan vervolgens beargumenteerd worden dat het bedrijfslidmaatschap (exclusief het lidmaatschap van de golfvereniging) kan worden aangemerkt als één prestatie, namelijk het gelegenheid geven tot sportbeoefening door de golfbaanexploitant. 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 (€ 2.500 -/- € 250 = € 2.250) is in dat geval belast met 9% 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 gelegenheid geven tot sportbeoefening. De prestatie dient in dat geval belast te worden

onder het 9%-tarief.

6 | Aftrek van voorbelasting

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 sportorganisatie die winst beoogt, zal in de regel echter niet in aanraking komen met een dergelijke beperking van het recht op aftrek van voorbelasting.

Als desondanks blijkt dat 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 kort 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.

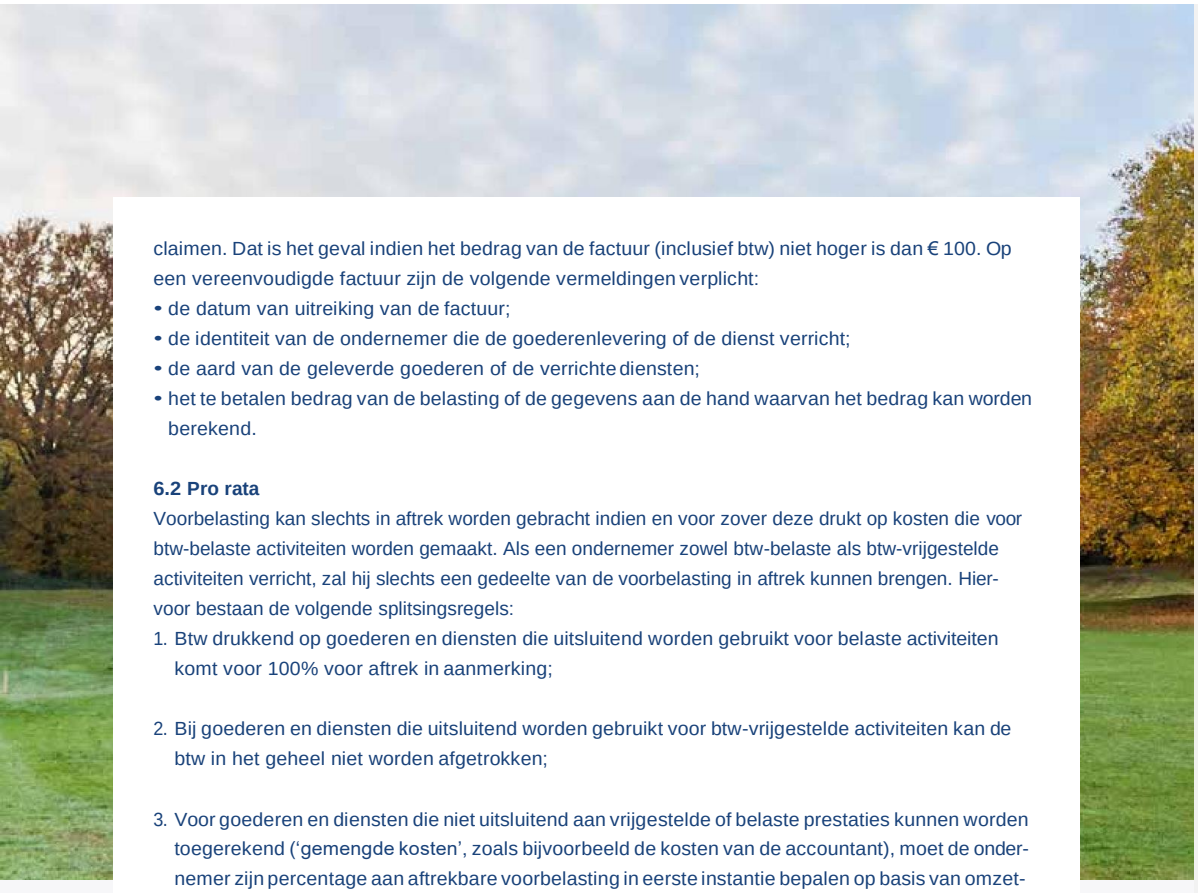
De btw moet in rekening zijn gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur. De factuur moet voldoen aan de factuurvereisten. Deze bepalen welke gegevens op de factuur moeten worden vermeld, zoals bijvoorbeeld een uniek en opvolgend factuurnummer, NAW-gegevens van de leverancier en de 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 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 in beginsel recht op aftrek naar de verhouding van de omzet behaald met de belaste prestaties tot de totale omzet (belaste + vrijgestelde prestaties).

Een winst beogende instelling zal doorgaans enkel btw-belaste activiteiten uitoefenen. In dat geval zal zij niet te maken krijgen met pro rata aftrek van voorbelasting. Voor een nadere toelichting op dit leerstuk verwijzen wij dan ook naar de afzonderlijke brochure, die opgesteld is voor niet-winst beogende instellingen.

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.

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.

heeft verwijderd: ¶

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.

7 | Onroerende zaken

7.1 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 7.3). 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 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. 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 juist gunstig zijn grond te verwerven die nog de status van bouwterrein heeft, namelijk als de btw aftrekbaar zal zijn. Er is in dat geval namelijk géén (niet-aftrekbare) overdrachtsbelasting verschuldigd. Of daartoe mogelijkheden zijn hangt af van de feitelijke situatie.

7.2 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 'gelegenheid geven tot sportbeoefening' (zie paragraaf 4.2).

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 het gelegenheid geven tot sportbeoefening is (zie het voorbeeld bij paragraaf 5.2.2) niet slaagt, 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.

7.2.1 Opteren voor belaste verhuur

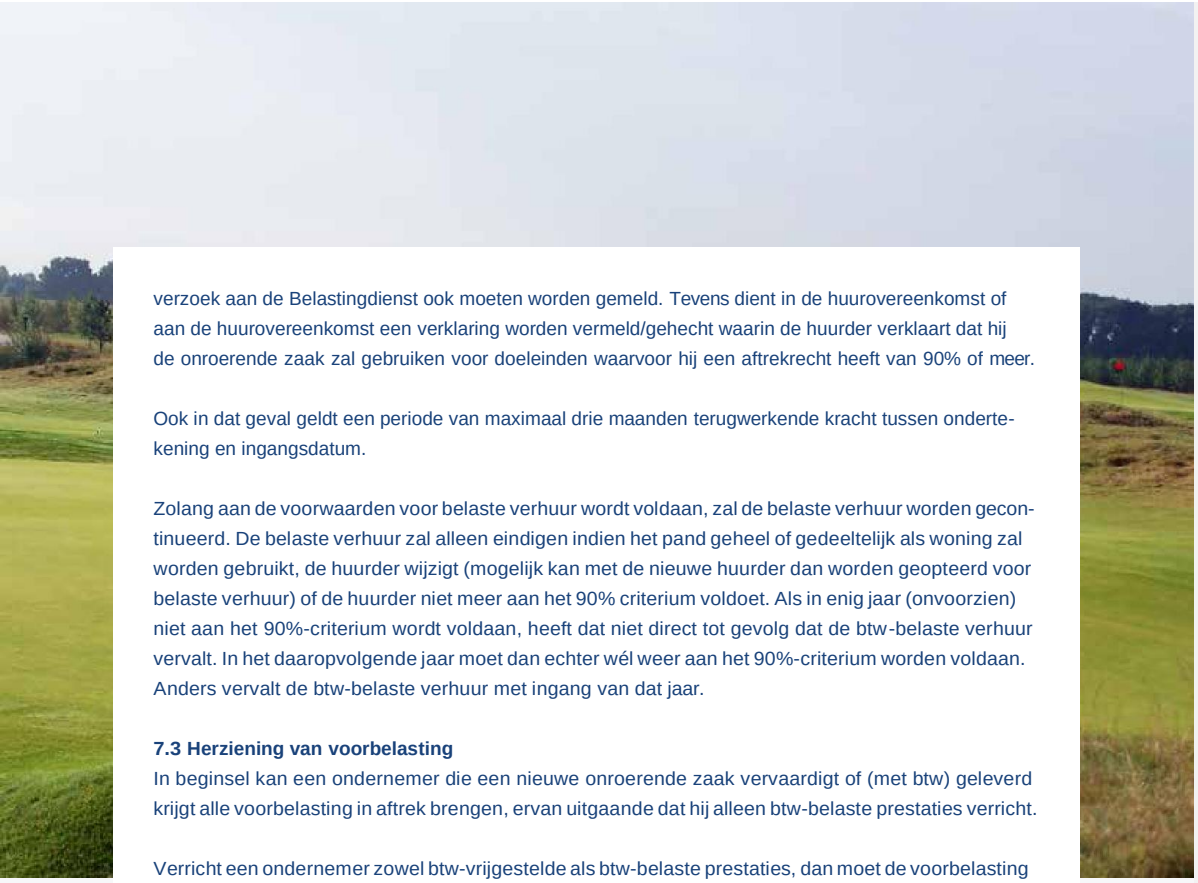
Net als bij de levering van een onroerende zaak is het mogelijk om te opteren voor een btw-belaste verhuur. De huurder en de verhuurder kunnen alleen opteren als de huurder de onroerende zaak gebruikt voor doeleinden waarvoor hij volledig of nagenoeg volledig (90% of meer) recht op aftrek van voorbelasting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

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.

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.

7.3 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.

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.

7.4 Ter beschikking stellen van een golfbaan

Golfbaanexploitanten kunnen de golfbaan op verschillende wijzen ter beschikking stellen aan de (leden van de) golfvereniging of derden. De uitwerking van de btw-behandeling is afhankelijk van de feitelijke situatie. Hierna bespreken we drie mogelijke vormen van terbeschikkingstelling.

1. De golfbaanexploitant brengt speelrecht in rekening aan de leden van de golfvereniging of derden. Het verlenen van dit speelrecht is aan te merken als ‘het gelegenheid geven tot sportbeoefening’ (zie paragraaf 4.2). De golfbaanexploitant dient 9% btw in rekening te brengen over het speelrecht dat zij in rekening brengt aan de leden van de golfvereniging. De golfbaanexploitant kan alle aan hem in rekening gebrachte btw ter zake van (bijvoorbeeld) de aanleg en het onderhoud van de baan in aftrek brengen.

2. De golfbaanexploitant stelt de golfbaan tegen vergoeding ter beschikking aan de golfvereniging en verricht daarnaast aanvullende diensten zoals onderhoud, schoonmaak of beveiliging. De ter beschikking stelling van de golfbaan aan de golfvereniging, met bijbehorend dienstbetoon, is aan te merken als ‘gelegenheid geven tot sportbeoefening’ (zie paragraaf 4.2). De golfbaanexploitant dient 9% btw in rekening te brengen over de vergoeding die zij berekent aan de golfvereniging. De golfbaanexploitant kan alle aan hem in rekening gebrachte btw ter zake van (bijvoorbeeld) de aanleg en het onderhoud van de baan in aftrek brengen.

3. De golfbaanexploitant verhuurt de golfbaan aan de golfvereniging waarbij niet voldaan wordt aan de voorwaarden voor gelegenheid tot sportbeoefening (‘passieve verhuur’, zie paragraaf 7.2). Afhankelijk van de vraag of en in welke mate de golfvereniging btw-vrijgestelde prestaties verricht, kan wel of niet worden geopteerd voor een met btw belaste verhuur. Indien de golfvereniging de golfbaan voor meer dan 90% gebruikt voor btw-belaste activiteiten, kan geopteerd worden voor btw-belaste verhuur. De golfbaanexploitant dient dan 21% btw in rekening te brengen over de huur die zij berekent aan de golfvereniging. De golfbaanexploitant kan alle aan hem in rekening gebrachte btw ter zake van (bijvoorbeeld) de aanleg en het onderhoud van de baan in aftrek brengen.

   Als niet aan het 90%-criterium wordt voldaan, is de verhuur van de golfbaan aan de golfvereniging vrijgesteld van btw. De golfbaanexploitant brengt dan geen btw in rekening aan de golfvereniging. De golfbaanexploitant kan de aan hem in rekening gebrachte btw ter zake van (bijvoorbeeld) de aanleg en het onderhoud van de baan in dit geval niet in aftrek brengen. Mogelijk komt deze niet-aftrekbare btw geheel of gedeeltelijk voor subsidie in aanmerking via de BOSA (wij verwijzen in dit kader naar de afzonderlijke brochure voor niet winst-beogende instellingen).

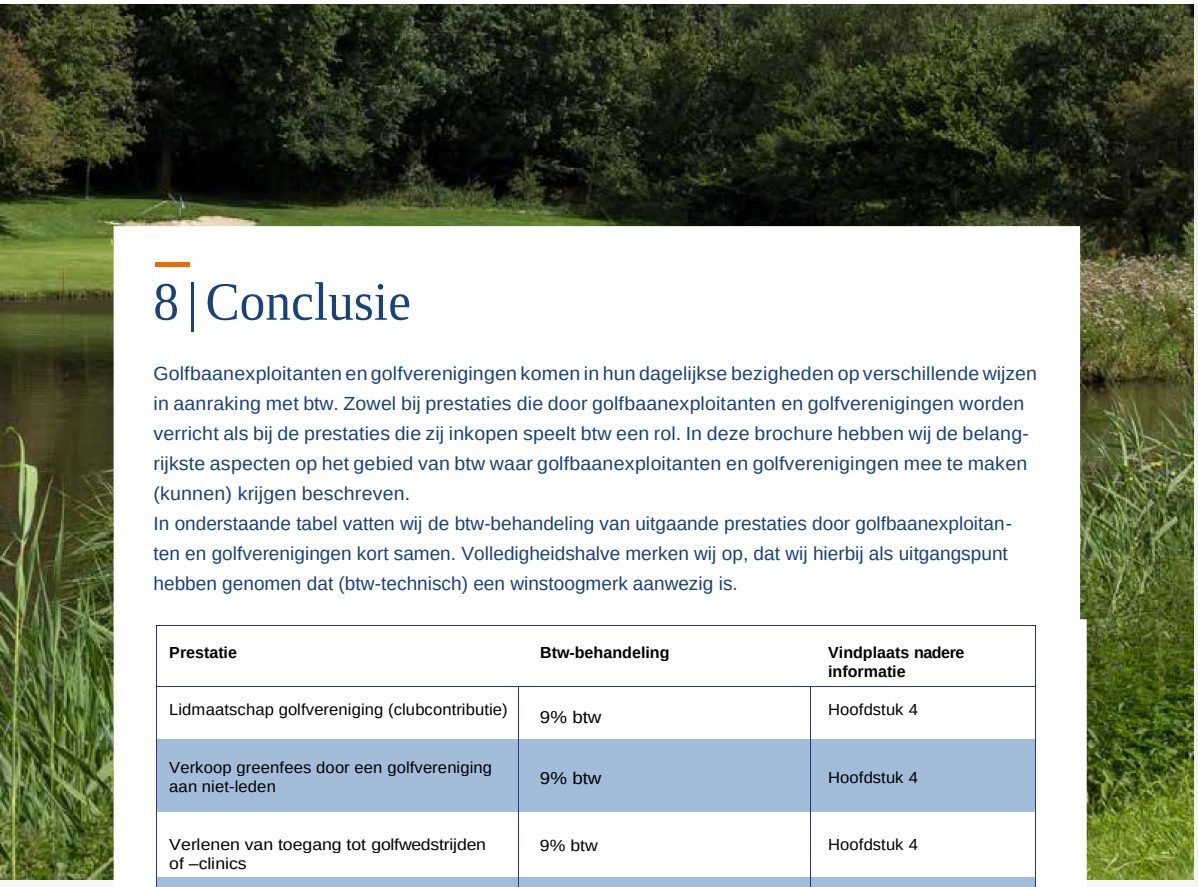
7.5 Uitbesteden onderhoud golfbaan

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). Op dezelfde aangifte kan de golfbaanexploitant of golfvereniging deze btw in aftrek brengen.

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.



8 | 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) een winstoogmerk aanwezig is.

Prestatie	**Btw-behandeling**	**Vindplaats nadere informatie**
Lidmaatschap golfvereniging (clubcontributie)	9% btw	Hoofdstuk 4
Verkoop greenfees door een golfvereniging aan niet-leden	9% btw	Hoofdstuk 4
Verlenen van toegang tot golfwedstrijden of –clinics	9% btw	Hoofdstuk 4
Maken van reclame (sponsoring)	21% btw	Hoofdstuk 4
Verkoop van golfartikelen (bijv. golfshirts, golfballen, e.d.)	21% btw	Hoofdstuk 4
Verkoop speelrecht door golfbaanexploitant	9% btw	Hoofdstuk 4
Verstrekken ledenblad in combinatie met lidmaatschap golfvereniging	9% btw	Hoofdstuk 5
Verhuur locker	Sterk afhankelijk van feiten en omstandigheden, kan belast tegen 9%- of 21%-tarief	Hoofdstuk 5 en 7
Exploitatie restaurant	9% / 21% btw	Hoofdstuk 4
Golfles of –cursus door golfprofessional in dienst van exploitant golfbaan	9 % btw	Hoofdstuk 4
Golfles of –cursus door zelfstandig golfprofessional	21% btw	Hoofdstuk 4
Verhuur golfmateriaal	21% btw	Hoofdstuk 4

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.

9| 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.

heeft verwijderd: ¶
drs. G.W.H. Peters Tel. 088 288 5831¶
RobPeters@deloitte.nl¶
¶
mr. J.C.N. Ruijters Tel. 088 288 4714¶
JRuijters@deloitte.nl¶

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.