De Hofstede 11
4033 BT Lienden
+31 (0) 344 74 50 10
www.btwnederland.nl

KvK-nummer: 30221928
BTW-nummer: NL 8174. 60. 214.B.01
IBAN: NL12 RABO 0126 9401 50
BIC: RABONL2U

MEMO

Aan: Stichting Eigen Kweek Langenboom (Wim Wijdeven cs)
Van: BTW Nederland BV
Behandeld: Henk Jan Steller
Datum: 1 juni 2021
Betreft: **BTW en overdrachtsbelastingaspecten Dorpsplan Langenboom (exclusief aspecten bijdragen overheid)**

Geacht bestuur,

1. Inleiding

Stichting Eigen Kweek Langenboom is initiator van het nieuwe Dorpsplan voor de herontwikkeling van diverse plekken in het dorp Langenboom.

Aan de herontwikkeling zijn gevolgen voor de BTW en de overdrachtsbelasting verbonden. In dat verband heeft u ons verzocht om de BW-aspecten (exclusief die van de overheidsbijdragen, aangezien die in een afzonderlijke uitwerking zijn beoordeeld) aan het plan nader te beoordelen.

Conform uw verzoek gaan wij navolgend nader op deze aspecten in

2. Beschrijving van de situatie

Stichting Eigen Kweek werkt samen met diverse andere partijen uit het dorp Langendoom aan een herontwikkeling van het dorp Langenboom. De visie en gedachten daarover zijn vastgelegd in document Dorpsplan Langenboom van 19 juni 2019. Uit de diverse stukken leiden wij af dat een belangrijke aanleiding hiervoor is gelegen in de aankondiging van het sluiten van café D'n Bens, hetgeen blijkbaar een belangrijke ontmoetingsplek was voor de inwoners van Langenboom. Dientengevolge hebben Stichting Eigen Kweek en haar partners een plan ontwikkeld om de leefbaarheid van het dorp Langenboom te behouden en waar mogelijk te verbeteren. Dit plan bestaat in hoofdlijn uit:

A. Alle sport samenvoegen op het sportpark de Kogelberg met in het hart een nieuwe sporthal/gym, uitbreiding kantine, apart scoutinggebouw, aparte fitnessruimte aan de sporthal. Verder is het de bedoeling om de bestaande tennisbanen dan te verplaatsen alsmede uitbreiding tennis/padelbanen.

B. Realiseren van een nieuw dorpshart in en rondom de Kerk van Langenboom middels horeca, zalen en aanverwante activiteiten.

C. Sloop van Sporthal De Wis en het op de vrijgekomen grond realiseren van passende woningbouw.

Om het plan te kunnen uitvoeren is de gemeente Mill en Sint Hubert verzocht om medewerking en een bijdrage. De afspraken hierover worden/zijn vastgelegd in een Intentieovereenkomst, waarvan wij de concept versie 1 van 21 september 2020 hebben ontvangen, en waarop wij mede onze beoordeling baseren.

3. Relevante uitgangspunten op hoofdlijn

Voor de feiten en omstandigheden hebben wij bij elk onderdeel, de naar wij menen de relevante onderdelen uit de diverse documentatie navolgend ingevoegd. Het is immers voor de analyse van groot belang dat wij ons baseren op de juiste uitgangspunten.

Vooralsnog zijn wij bij de uitwerking er van uitgegaan dat er een centrale stichting is/komt, welke al het vastgoed in eigendom zal verkrijgen en in beginsel de realisatie van de verbouw of nieuwbouw zal laten verzorgen. Naar wij uit overleg met u menen te hebben, wordt Stichting Eigen Kweek Langenboom waarschijnlijk de centrale stichting, wellicht met een ander/nieuwe naam. Daar waar deze routing wellicht een heroverweging verdient, besteden wij daar uitdrukkelijk nader aandacht aan.

Voorgaand uitgangspunt inzake eigendom betekent overigens nog niet dat deze centrale stichting ook de daadwerkelijk exploitatie doet. Per onderdeel zal daar nader aandacht aan worden besteed.

Tot slot merken wij op dat deze beoordeling uitsluitend ziet op BTW en overdrachtsbelasting. Er wordt geen aandacht besteed aan- en geen rekening gehouden met andere belastingen zoals vennootschapsbelasting, daar die belastingen niet tot onze deskundigheid behoren. Wij geven u wel in overweging om de andere belastingen, met name vennootschapsbelasting, door een ter zake kundige fiscalist te laten beoordelen.

4. Uitwerking inzake sport

4.1 Beschrijving oude en nieuwe situatie

Uit het ‘Dorpsplan Langenboom’ van juni 2019 blijkt onder meer het volgende:

2. Een verengigd sportpark

Langenboom heeft met unanieme stem gekozen voor het verenigen van de sportverenigingen op het huidige sportpark. De optie om het complete sportpark richting centrum te verhuizen kreeg geen bijval.

Op het sportpark wordt binnen- en buitensport verenigd. Dat betekent dat De Wis ‘verhuist’ naar het mooie – tegen de bosrand gelegen - sportpark.

De verhuizing van De Wis is fysiek en financieel gezien een flink projectonderdeel van dit dorpsplan. We praten immers over een nieuwe sporthal. Maar wel een bewuste keus van Langenboom. En wel hierom:

- De sportverenigingen hebben besloten samen te gaan werken om een gezonde en zelfstandige exploitatie van een integraal sportpark mogelijk te maken. Dit manifest was een doorbraak en – naast die van De Kerk als dorpshuis – de tweede gamechanger in de ontwikkeling van dit dorpsplan.

- Langenboom realiseert zich – net als de gemeenteraad – dat zonder goede sportvoorzieningen en zonder sportsamenwerking een dorp niet kan inspelen op toekomstige eisen en wensen aan sportbeleving en sportbeoefening, elkaar minder kan ontmoeten en de aantrekkelijkheid van een dorp afneemt.

- Langenboom streeft naar actieve sportdeelname. Hoe? Door samen te werken aan een breder sportaanbod en een open en uitnodigend sportpark voor zo veel mogelijk kinderen en volwassenen. Concentratie van de sportvoorzieningen in het park, focus op samenwerking en een sporthal die meer sporten mogelijk maakt (De Wis is te klein voor bijv. binnen tennis en zaalvoetbal) zorgt ervoor dat het sport- en beweegklimaat in Langenboom veilig wordt gesteld.

Uit openbaar te raadplegen informatie lijkt de huidige situatie op het sportpark

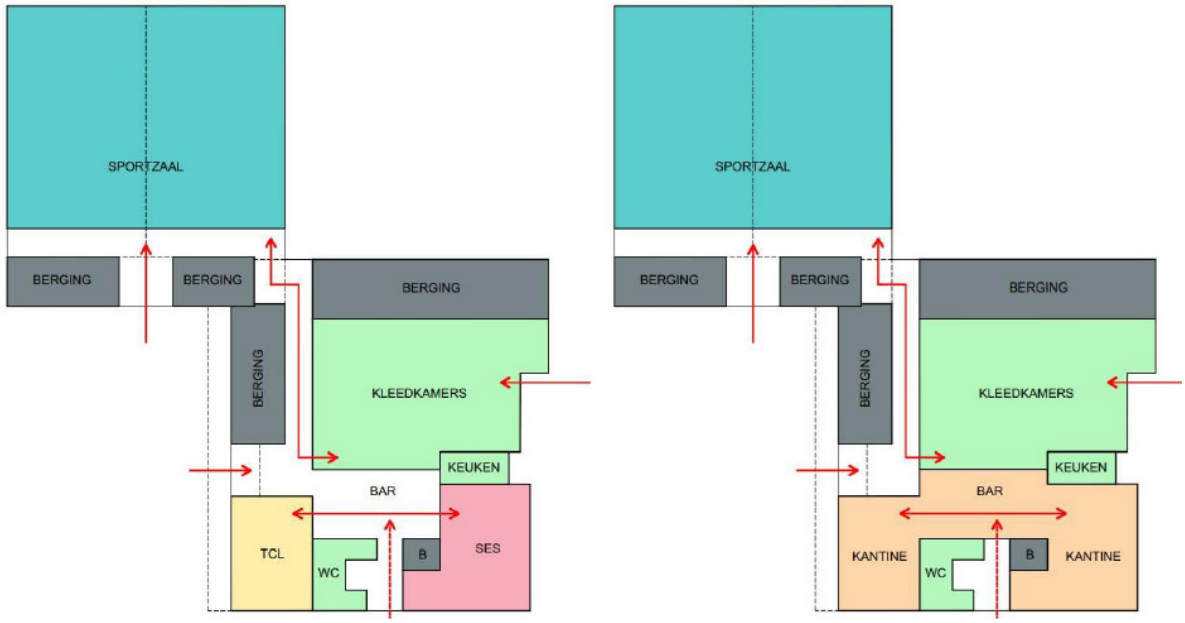
Sportpark de Kogelberg



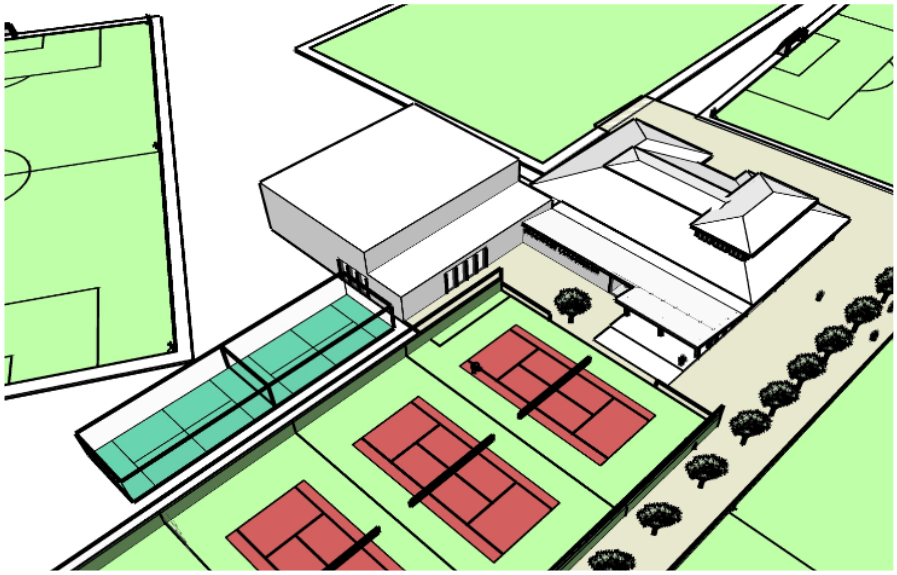


Uit het kadaster blijkt dat het gehele sportpark in eigendom is bij de gemeente Mill En Sint Hubert. Vereniging SES heeft een opstalrecht op perceel K 1656, naar wij inschatten is dat het clubgebouw/kantinedeel van het bestaande gebouw, terwijl de kleedkamers geen onderdeel van het opstalrecht vormen, maar in volle eigendom de gemeente toebehoren. Uit nader overleg bleek dat er ten aanzien van kleedkamers wellicht een splitsing is in oude of nieuwe kleedkamers die wel of niet onder het bestaande opstalrecht vallen. Detailinformatie daaromtrent hebben wij nog niet ontvangen. Mocht die veronderstelling onjuist zijn, dan vernemen wij dat graag.

Naar wij menen te hebben begrepen is de intentie: alles samenvoegen op het sportpark de Kogelberg met in het hart een nieuwe sporthal/gym, uitbreiding kantine, apart scoutinggebouw, aparte fitnessruimte aan de sporthal. Verder is bedoeling om de bestaande tennisbanen dan te verplaatsen alsmede uitbreiding tennis/padelbanen (waaraan de tennisvereniging dan wel zou dienen mee te betalen). Kosten van dit plan zijn begroot op circa € 3,7 mln. (exclusief BTW), waarin ook de kosten van het verleggen van de tennisbanen en aanleg padelbanen zijn begrepen.



Voorgaande beide indelingen zien op hetzelfde gebouw. In het eerste schema verkrijgen verenigingen nog elk een eigen ruimte, terwijl de 2e tekening ziet op een variant waarbij alles gezamenlijk wordt gebruikt, hetgeen naar wij menen te hebben begrepen feitelijk de ambitie is.




skatebaan
20 x 10
sporthal
24 x 30
padel
padel
4 tennisbanen
penna
kantine

4.2 Feitelijke invulling qua eigendom en exploitatie

De eigendom van de nieuw te realiseren sportaccommodatie en kantine komt naar wij menen te hebben begrepen in beginsel te liggen bij een **centrale stichting**. De exploitatie zou, zo maken wij op uit ontvangen informatie, gebeuren door een aparte **beheerstichting**, waarvan een omni-vereniging (waarin alle sportverenigingen zijn verenigd inzake het te voeren beleid) de bestuurder is.

Naar wij aannemen zal daarbij de gedachte zijn om het gebouw te verhuren/ter beschikking te stellen (al dan niet tegen vergoeding) aan de beheerstichting.

Ten aanzien van die de feitelijke exploitatie zien wij vervolgens dan vooralsnog op hoofdlijn twee varianten:
1. De beheerstichting exploiteert zelf het gebouw en de activiteiten; *of*
2. De beheerstichting stelt op haar beurt het gebouw of delen daarvan ter beschikking aan de sportvereniging(en) die zelf exploiteren.

4.3 BTW en overdrachtsbelastingaspecten

4.3.1 Overgang eigendom ondergrond & opstalrecht naar centrale stichting

Op dit moment is de ondergrond van het sportpark in eigendom van de gemeente. Een deel van het clubgebouw is via een opstalrecht in eigendom bij voetbalvereniging SES.
Als de eigendom van het nieuwe gebouw (sport en horeca) bij de centrale stichting moet komen te liggen, dan zullen de rechten op de ondergrond en het bestaande opstalrecht overgedragen dienen te worden naar de centrale stichting. Naar wij menen te hebben begrepen bedraagt de vergoeding die de centrale stichting daarvoor moet betalen nihil, zowel voor hetgeen van de gemeente als hetgeen van SES wordt verkregen.

Bij die overdracht is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. En voor zover sprake zou zijn van de levering van een bouwterrein (onbebouwd terrein kennelijk bestemd voor bebouwing), kan ook de heffing van BTW aan de orde komen (als de gemeente in deze optreedt als ondernemer voor de BTW).

Naar wij verwachten zal de centrale stichting de volle eigendom van de benodigde ondergrond dan wel een opstalrecht daarop dienen te verkrijgen. Als daarbij overdrachtsbelasting is verschuldigd, dan is dat altijd onderdeel van de kostprijs (niet aftrekbaar) voor de centrale stichting. Voor zover BTW is verschuldigd, is dat onderdeel van de kostprijs voor het deel dat niet in aftrek kan worden gebracht.

Hoeveel BTW de centrale stichting inzake verkrijging dan wel de nieuwbouw in aftrek kan brengen hangt af van de wijze waarop het pand zal worden geëxploiteerd. Als de uiteindelijke exploitatie in de BTW valt (belast is met BTW), dan liggen er mogelijkheden voor het BTW-belast ter beschikking stellen van het pand door de centrale stichting aan de beheerstichting.

Let op: *voor BTW belaste aanwending (en dus aftrek van BTW op kosten) door de centrale stichting is in elk geval nodig dat zij een meer dan symbolische huur/vergoeding rekent jegens de huurder/gebruiker!*

Voor de overdrachtsbelasting geldt in beginsel heffing over de koopsom. Als de werkelijke waarde van de over te dragen onroerende zaken meer bedraagt dan de koopsom, dan is overdrachtsbelasting verschuldigd over de werkelijke waarde. Op deze bepaling bestaat een uitzondering als sprake is van een zogenoemd verkoop regulerend beding ten gunste van publiekrechtelijk lichaam (in casu gemeente), artikel 9 lid 5 WBR. Kort samengevat betekent dit feitelijk dat er verkoopbeperkende voorwaarden aan zijn verbonden. Bij maatschappelijk vastgoed is dat vaak dat dit vastgoed niet zomaar aan derden kan worden verkocht. Uiteindelijk zal altijd aan de hand van feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of dat er sprake is van een verkoop regulerend beding voor de overdrachtsbelasting.

In casu overwegen wij dat voor de overdrachtsbelasting het meest aantrekkelijk scenario zou zijn, dat de centrale stichting van het bestaande gebouw de benodigde eigendomsrechten verkrijgt (van gemeente of van SES) in combinatie met een verkoop regulerend beding. In dat geval is geen of nauwelijks overdrachtsbelasting verschuldigd. Omdat het een gebouw betreft dat langer dan twee geleden in gebruik is genomen, is er ook geen BTW verschuldigd.

Of dat er wellicht nog sprake is van een ruilsituatie waarbij SES eigendom afstaat, maar daar op termijn iets anders voor terug krijgt, dat is ons vooralsnog niet bekend. Als daarvan sprake zou zijn is dat wel relevant en vernemen wij dat graag. Naar wij inmiddels menen te hebben begrepen is geen sprake van een ruil.

Het perceel waarop de nieuwe sporthal moet komen, lijkt nu nog te bestaan uit onbebouwde grond. Als van dat perceel de eigendom wordt verkregen, of als daar ten behoeve van de centrale stichting een opstalrecht op wordt gevestigd, dan gelden meer complexe factoren.
Vooralsnog gaan wij er van uit dat de centrale stichting een zakelijk recht in de vorm van een opstalrecht zal verkrijgen. In dat geval geldt dat als de vergoeding die de gemeente vraagt gelijk of meer is dan de waarde van de grond zelf, dat er voor de BTW dan heffing plaats heeft, op basis van artikel 3 lid 2 jo artikel 11 lid 1 letter a jo lid 6 Wet OB, omdat er voor de BTW dan een bouwterrein wordt geleverd. Naar wij hebben begrepen is de centrale stichting echter geen vergoeding is verschuldigd voor de verkrijging van het aangrenzende perceel. Als voor dat perceel dan ook een verkoop regulerend beding van toepassing is, evenals voor het bestaande opstal, geldt dat er bij deze verkrijging ook geen overdrachtsbelasting is verschuldigd.

Let op: *het verdient sterke voorkeur om de overdracht van de benodigde juridische eigendom en/of vestiging van zakelijke rechten te laten plaatsvinden* ***voor dat*** *de centrale stichting daadwerkelijk start met sloop en bouwwerkzaamheden. Bij een andere volgorde kunnen zich allerlei complicaties voor doen, die eenvoudigweg voorkomen hadden kunnen worden door tijdig de juridische eigendom over te dragen.*

4.3.2 Routing voor exploitatie

Uit de informatie blijkt een tweetal aspecten inzake de exploitatie. Enerzijds sportbeoefening (sporthal, kleedkamers en toebehoren) en anderzijds horeca/kantine.

Bij deze routing spelen diverse BTW-aspecten. Naar wij aannemen bestaat interesse voor een invulling waarbij zoveel mogelijk van de BTW op realisatie- en exploitatiekosten kan worden verrekend. In dat verband spelen er twee aspecten. Enerzijds zou BTW -verrekening (deels) via de BTW-aangifte kunnen plaatsvinden, maar tevens bestaat er een subsidieregeling (BOSA) voor investeringen (niet voor BTW op exploitatiekosten) in sportaccommodaties door niet-winstbeogende instellingen.

4.3.2.1 BOSA-subsidie

Daarvoor is in elk geval noodzakelijk dat de betreffende instelling in het handelsregister een branchecode heeft welke minimaal begint met 93.1…. De BOSA valt buiten het BTW-systeem en is een afzonderlijke subsidieregeling waarbij 20% van de kosten (inclusief BTW) op onderhoud en investeringen kunnen worden vergoed. Activiteiten gericht op energiebesparing, toegankelijkheid, circulariteit, klimaatadaptatie en veiligheidsbeleving komen in aanmerking voor 10% aanvullende subsidie.

De BOSA verstrekt onder voorwaarden subsidie voor kosten voor de bouw en het onderhoud van een sportaccommodatie en voor de aanschaf van sportmaterialen. Dus uitdrukkelijk niet voor exploitatiekosten.

In 2021 is een budget van € 79 miljoen beschikbaar. Dit wordt verdeeld op volgorde van binnenkomst van complete aanvragen. Per kalenderjaar geldt een maximum van € 2,5 miljoen subsidie per aanvrager. In 2021 is er al voor € 26,6 miljoen aan subsidies verleend en voor € 15 miljoen aan aanvragen is nog in behandeling. Voor nadere informatie verwijzen wij naar: https://www.dus-i.nl/subsidies/stimulering-bouw-en-onderhoud-sportaccommodaties.

Tijdens een eerdere bespreking werd er door u vanuit gegaan dat de BOSA-subsidie naar rato wordt verdeeld over de aanvragers, voor zover de inhoud van de subsidiepot onvoldoende zou zijn, om ieder zijn aanvraag uit te keren. En dat er daarom rekening mee werd gehouden dat de bijdrage erg laag zou zijn, wellicht zelfs minder dan 50%. Dat uitgangspunt blijkt echter onjuist! Die regeling is wel van toepassing bij de sportsubsidie voor de overheid, maar niet bij de BOSA. Bij de BOSA geldt simpelweg "wie het eerst komt, wie het eerst maalt". In voorgaande jaren is naar wij hebben begrepen de BOSA-pot niet geheel leeg gegaan. Een aanvraag voor de BOSA kan al worden gedaan op basis van een offerte.

Moraal van het verhaal: als er een offerte of iets dergelijks is, om die dan zo snel mogelijk in te dienen!

Dit aspect maakt naar wij verwachten een alternatieve/ meer risicovolle aanpak, waarmee wordt geprobeerd om de sportaccommodatie in de BTW te betrekken, minder noodzakelijk. Vooralsnog gaan wij daar dan ook niet nader op in, aangezien op dit moment een teruggaaf via de BOSA meer zekerheid en duidelijkheid zal bieden. Uiteraard zijn wij graag bereid om later desgewenst een dergelijk scenario alsnog nader te bezien.

Navolgend een weergave van de meest kenmerkende aspecten zoals weergegeven op startpagina van de genoemde website.

Via de subsidieregeling 'stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties' (BOSA) kunnen amateursportorganisaties subsidie aanvragen voor de bouw- en onderhoudskosten van sportaccommodaties en voor de aanschaf van sportmaterialen.

Amateursportorganisatie

Een amateursportorganisatie is een privaatrechtelijk rechtspersoon zonder winstoogmerk, die accommodaties ter beschikking stellen aan amateursport voor lokaal gebruik. De organisatie moet beschikken over een SBI-code (registratie bij de Kamer van Koophandel) waaruit blijkt dat de activiteiten betrekking hebben op amateursport.

SBI-code

Iedere organisatie registreert in het Handelsregister van de Kamer van Koophandel haar activiteiten via een SBI-code. Organisaties waarbij de SBI-code begint met de cijfers 93.1 zijn sportorganisaties en komen in aanmerking voor subsidie. Uitzondering daarop zijn organisaties met SBI-codes gerelateerd aan beroepssporten (93.13, 93.14.6, 93.19.1, 93.19.3, 93.19.4 en 93.19.5).

Uw organisatie komt niet in aanmerking voor subsidie als:

- U niet beschikt over een correcte SBI-code.
- U een winstoogmerk heeft (uw omzet is in dat geval met btw belast).
- U een publiekrechtelijk rechtspersoon bent (voor gemeenten bestaat de subsidieregeling SPUK).
- Het subsidiebedrag lager is dan de drempel van € 5.000.

Kortom, voor zover de centrale stichting investeert in een sportaccommodatie kan zij onder voorwaarden een beroep doen op de BOSA-subsidie.

De subsidie regeling geldt uitdrukkelijk niet voor het niets-sport deel van de accommodatie, dus het horeca/kantine-deel. Verrekening van BTW kan voor dat deel dus uitsluitend plaats vinden via de aangifte.

4.3.2.2 BTW-aangifte

Algemeen
Voordeel van een eventuele verrekening van BTW via de BTW-aangifte is onder meer dat er geen plafond aan is verbonden of het risico dat de pot leeg is. Tevens kunnen ook niet

sportactiviteiten onder voorwaarden voor verrekening van BTW in aanmerking komen. Tot slot, kent deze regeling geen beperking tot of onderscheid inzake BTW op realisatie- of exploitatiekosten.

Anderzijds geldt dat BTW op investeringen en kosten uitsluitend via de BTW-aangifte kan worden verrekend voor zover zij verband houdt met BTW-belaste omzet. En dat ligt bij sportaccommodaties vrij complex. Gezien de rechtspraak van het HvJ EU inzake de kwalificatie wanneer is sprake van 'winst beogen' als liquidatie-uitkeringen aan leden plaats vinden, liggen er wellicht wel mogelijkheden. Maar aangezien dergelijke aspecten eerst nog moeten uitkristalliseren in de nationale wetgeving en rechtspraak, impliceert een dergelijke richting in eerste instantie veel onzekerheid.

Als we in casu de centrale stichting als vertrekpunt nemen, geldt als eerste aandachtspunt dat zij voor de verhuur/ter beschikking stellen van de accommodatie een meer dan symbolische vergoeding dient te vragen om überhaupt in de BTW terecht te kunnen komen.

Let op: *Aangezien naar wij aannemen de investeringen geheel of grotendeels worden gedekt door de bijdragen van de gemeente, is de vraag welke vergoeding de centrale stichting dan zal ontvangen van de stichting die de exploitatie van de nieuwe accommodatie gaat doen.*

Ten aanzien van **het sportdeel van de nieuwe accommodatie** ligt het sowieso uiterst complex om dat deel in de BTW belaste sfeer te betrekken. Het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie door een niet-winstbeogende instelling is vrijgesteld op basis van artikel 11 lid 1 letter e jo lid 3 en 4 Wet OB. Weliswaar lijkt te blijken uit een recent arrest van het HvJ EU (10 december 2020; C-488/18; Golfclub Schloss Igling) dat er wellicht mogelijkheden zijn om de BTW-vrijstelling te ontgaan, door een bepaalde aanwending van de resterende middelen bij ontbinding van de stichting. Echter, vooralsnog zal de werking en het effect hiervan nog moeten blijken. Dat aspect laten wij dus vooralsnog even rusten.

Ten aanzien van het **horeca/kantinedeel** zijn er veelal meer varianten mogelijk. Uiteindelijk is de vraag of dat de horeca-omzet belast is met BTW of niet. Indien de horeca-exploitant (ongeacht wie dat is) BTW verschuldigd is over de horeca-omzet, dan liggen er in beginsel mogelijkheden om dat deel (al dan niet via de beheerstichting) vanuit de centrale stichting BTW-belast te verhuren aan die exploitant. Bij BTW-belaste verhuur aan een exploitant heeft de centrale stichting namelijk aftrek van BTW op realisatie- en instandhoudingskosten. Als de horeca door een afzonderlijke partij, niet zijnde een sportvereniging wordt geëxploiteerd, dan geldt in beginsel dat de omzet belast is BTW en zijn de fondsenwervingsdrempels niet van toepassing. Wel moet dan aandacht worden besteed aan de juiste formele invulling en voorwaarden voor BTW-belaste verhuur.

Verhuur van (on)roerende zaken

Verhuur van onroerend goed is alleen belast met (21%) omzetbelasting als aan een aantal formele en materiële voorwaarden wordt voldaan, de zogenoemde **optie belaste verhuur**. Gebeurt dat niet goed, dan is de verhuur vrij van omzetbelasting waardoor de aan die verhuur toerekenbare BTW op (aanschaf)kosten bij de centrale stichting niet aftrekbaar is. Om verhuur van onroerende zaken belast met omzetbelasting te laten plaatsvinden gelden de volgende voorwaarden:

Ten eerste: de huurder (de exploitant) dient het gehuurde te gebruiken voor 90% of meer met BTW belaste prestaties.

Ten tweede: als aan voornoemde materiële voorwaarde is voldaan, dan gelden nog strikte formele voorwaarden, zie navolgend:
(1) De belaste verhuur dient te worden vastgelegd in een schriftelijke huurovereenkomst die binnen 3 maanden na aanvang van de huur is getekend; *en*
(2) De huurovereenkomst dient de volgende elementen te bevatten:
- Vermelding dat de huur met ingang van …….. belast zal zijn met omzetbelasting.
- Vermelding van adres en kadastrale gegevens van het gehuurde
- Vermelding van het boekjaar van huurder (dat dit loopt van ……. tot ……..)
- Verklaring van de huurder dat hij/zij het gehuurde met ingang van …… zal gebruiken voor doeleinden waarvoor de huurder volledig of nagenoeg volledig (90%) recht op aftrek van BTW heeft op basis van artikel 15 van de Wet OB 1968.

Aandachtspunt: *Een gebrek in de formele aspecten van de huurovereenkomst leidt tot kwalificatie van BTW vrijgestelde verhuur, zo blijkt uit recente rechtspraak van de Hoge Raad. Het is dus van belang, hier zorgvuldig mee om te gaan.*

Tot slot, verhuur van roerende zaken is al van rechtswege belast met BTW. Daarvoor is dus geen keuzemogelijkheid.

Exploitatie horeca door beheerstichting
Als de beheerstichting (of andere derde, niet zijnde een sportvereniging) het horecadeel gaat exploiteren, dan is haar omzet die zij met horeca behaalt in beginsel belast met BTW en liggen er mogelijkheden voor BTW belaste verhuur van de centrale stichting. Voor haar geldt namelijk geen vrijstelling fondsenwerving zoals hierna wordt behandeld voor sportverenigingen.

Let op 1: *Ook hier geldt weer dat er wel een meer dan symbolische vergoeding moet worden betaald aan de centrale stichting, anders is er voor de BTW geen prestatie en dus ook geen aftrek.*

Let op 2: *Wellicht dat de beheerstichting een deel van de behaalde horeca-omzet zou moeten delen met de op het sportpark aanwezige sportverenigingen. Voor die situatie zou uit BTW-perspectief gedacht kunnen worden een vorm van partage, waarbij de winst in een bepaalde verhouding wordt gedeeld. Vooralsnog gaan wij hier niet nader op in. Desgewenst kan dat later uiteraard alsnog.*

Exploitatie horeca door sportvereniging(en)
Bij sportverenigingen geldt onder voorwaarden een vrijstelling voor zogenoemde *"fondswervende activiteiten"*, mits de omzet hiervan onder bepaalde drempels blijft. Deze vrijstelling is overigens verplicht, dus indien de omzet onder een drempel blijft, dan is deze categorie vrijgesteld van BTW, en er is dus geen keuze om toch in de BTW te vallen. Slechts andersom, bij een incidentele niet voorziene omstandigheid waardoor de drempels zijn overschreden, mag deze omzet buiten de BTW blijven.

De drempels voor de omzet bij fondswervende activiteiten zijn gesplitst in de volgende categorieën:

- Goederen: maximaal € 68.067 per jaar (2021)); Forfait kantine m.i.v. 2019: 13%
- Diensten sport: maximaal € 50.000 per jaar (o.a. sponsoring);

De drempel voor goederen en diensten geldt afzonderlijk, zodat voor de ene categorie een vrijstelling kan blijven gelden, terwijl de andere belast wordt met BTW. Kantines nemen verder een bijzondere plaats in binnen de regeling voor de fondsenwerving. Daarvoor geldt de zogenoemde “kantineregeling”. De omzet van kantines kan, onder voorwaarden, en mits niet hoger dan € 68.067 per jaar, buiten de heffing van BTW blijven, zonder dat zij meetelt voor de eerder genoemde drempel bij verkoop van goederen. Dit betreft overigens een goedkeuring en geen verplichting.

4.3.3 Alternatief: investeringen in sportdeel via de sportvereniging(en)

Hoewel wij inschatten dat deze route te veel beperkingen kent, en niet alleen ten aanzien van de fiscaliteit, merken wij voor de volledigheid hier toch iets over op.

Niet-winstbeogende sportverenigingen zijn voor het aanbieden van gelegenheid tot sportbeoefening vrijgesteld van BTW. Daarnaast hebben sportverenigingen veelal omzet op het vlak van sponsoring, entreegelden, kantine en verkoop produkten. Of de omzet van de laatstgenoemde soorten belast is met BTW, hangt af van of de drempel voor de fondsenwerving is overschreden (zie hiervoor behandeld bij exploitatie door sportverenigingen).

In relatie tot de aftrek van de BTW op kosten geldt dan het volgende. Het systeem voor de BTW is in principe vrij simpel. De BTW op kosten welke toerekenbaar zijn aan BTW-belaste omzet is geheel aftrekbaar. BTW op kosten die behoren bij BTW-vrije omzet is geheel niet aftrekbaar. Naast voormelde beide soorten kosten is er echter ook nog een categorie kosten die zowel samenhangen met belaste als met vrijgestelde omzet, de zogenoemde gemengde kosten. Voor deze kosten kent de wetgeving regels hoe de BTW-aftrek van deze kostensoorten dient plaats te hebben.

Als hoofdregel geldt daarbij dat de BTW op de gemengde kosten in aftrek kan worden gebracht op basis van de verhouding belaste en vrijgestelde omzet, de zogenoemde pro-rata. Mocht (door de Belastingdienst of door de vereniging zelf) aannemelijk gemaakt kunnen worden dat de verhouding op basis van de omzet niet het werkelijke gebruik weergeeft, dan dient het werkelijke gebruik als uitgangspunt te worden genomen. Daarbij dient degene die het werkelijk gebruik als uitgangspunt wenst te nemen, dit ook aannemelijk te maken.

Bij een sportorganisatie is het meestal niet eenvoudig om kosten rechtstreeks te koppelen aan belaste of vrijgestelde omzet. Veel kosten zullen met beiden soorten verband houden, waardoor in beginsel de aftrek via de pro-rata zal plaatsvinden, tenzij de Belastingdienst de aftrek wil vaststellen op basis van werkelijk gebruik. Voor zover bijvoorbeeld de fondsenwervingsdrempel wordt overschreden voor sponsoring, geldt dat als BTW-belaste omzet.

Gezien het nauwe verband met de totale sportaccommodatie heeft de Belastingdienst bij eerdere zaken waarbij wij betrokken waren, ingestemd met de constatering dat de kosten inzake de nieuwbouw van kleedkamers (en daarmee dus ook de andere accommodatiekosten) onderdeel waren van de gemengde kosten van de sportvereniging. Dat betekende dat de BTW op deze kosten in aftrek kon worden gebracht conform de eerder genoemde pro rata. Kortom, bij een sportvereniging met een hoog pro rato percentage, omdat de belaste omzetten ten opzichte van de vrijgestelde contributies, relatief hoog zijn, kan ook los van de BOSA een substantieel bedrag aan BTW in aftrek worden gebracht. Overigens speelt een BTW-belaste kantine-omzet daarbij ook een belangrijke rol, omdat die ook onderdeel vormt van de pro rata en dus bijdraagt aan meer BTW-belaste omzet.

4.3.4 Conclusie inzake routing bij exploitatie sport

Kortom, vooralsnog lijkt de meest voor de hand liggende route voor het sportdeel van het nieuwe gebouw, dat de centrale stichting deze realiseert, en voor de investeringskosten daarvan de BOSA-subside aanvraagt. Dat kan al op basis van een offerte en het devies is om voortvarend te handelen, omdat anders de pot leeg kan zijn. BTW-belaste verhuur of exploitatie van het sportdeel ligt uiterst complex en is simpelweg niet mogelijk voor niet-winstbeogende instellingen.

Bij investeringen door een sportvereniging zelf liggen er soms wel mogelijkheden via de eerder behandelde pro rata, echter dat is afhankelijk van de interne BTW-positie van de betreffende sportvereniging. Tevens gaat een dergelijke invulling dan sterk afwijken van een invulling via een centrale stichting. Vooralsnog gaan wij er dan ook vanuit dat deze route onwenselijk zal is.

Vooralsnog gaan wij er verder vanuit dat het horecadeel zal worden geëxploiteerd door de beheersstichting (of andere derde, niet zijnde een sportvereniging), hetgeen in beginsel voor de BTW ook de beste sturingsmogelijkheden geeft. Dit deel kan wel BTW-belast worden verhuurd door de centrale stichting aan de beheerstichting, mits een meer dan symbolische vergoeding moet worden betaald aan de centrale stichting. In laatstgenoemde situatie kan de centrale stichting dan alle BTW op realisatie- alsmede instandhoudingskosten in aftrek brengen. De beheerstichting is over alle kantine-omzet BTW verschuldigd.

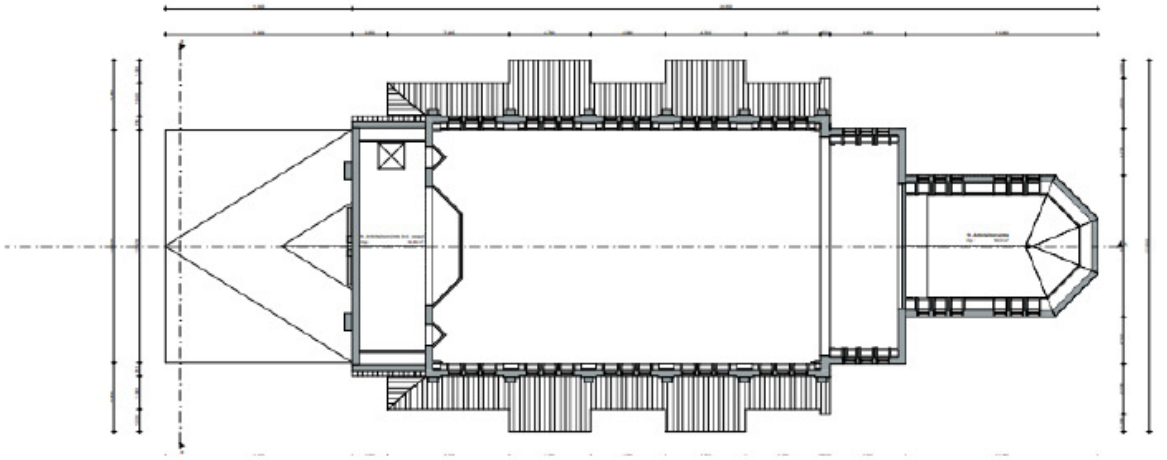
Als het kantinedeel uiteindelijk zou worden geëxploiteerd door een sportvereniging, dan hangt de BTW-behandeling af van de interne BTW-aspecten bij deze vereniging, waarop wij vooralsnog geen zicht hebben. Als de vereniging voor haar horeca-activiteiten BTW belast is, dan geldt hetzelfde als hiervoor opgemerkt bij exploitatie door de beheerstichting.

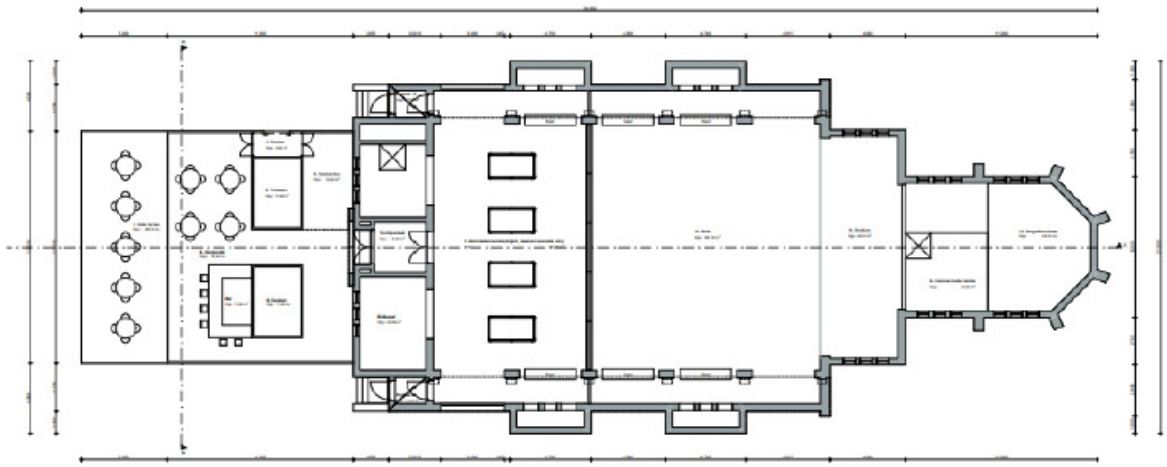
Is vereniging voor de horeca vrijgesteld van BTW (omdat de omzet onder de drempel voor de fondsenwervingsvrijstelling blijft), dan kan echter niet BTW-belast worden verhuurd aan die vereniging. Dientengevolge kan de centrale stichting voor dat deel dan ook geen BTW verrekenen.

5. Uitwerking inzake cultuur en horeca (kerk)

5.1 Weergave nieuwe situatie

PLATTEGRONDEN





PROGRAMMA

1 entreehal	4m2
2 toilet	12m2
3 garderobe	17m2
4 dorpscafe	88m2
5 biljartruimte	194m2
6 keuken	12m2
7 cafe terras	100m2
8 commerciele ruimte	20m2
9 activiteitenruimte	50m2
10 activiteitenruimte	60m2
11 vergaderruimte	40m2
12 kerkruimte	257m2
13 podium	60m2

5.2 Feitelijke invulling qua eigendom en exploitatie

De eigendom van de kerk alsmede de uitbreidingsinvesteringen komen naar wij menen te hebben begrepen in beginsel te liggen bij een **centrale stichting**. De exploitatie zou, zo menen wij op te maken uit de ontvangen informatie, gebeuren door de exploitant van het horecadeel, en die dan ook het beheer doet van de meer algemene ruimten. De exploitant huurt het horecadeel (met of zonder de algemene ruimten) dan van de centrale stichting. Wellicht dat voor het beheer van de algemene ruimten nog andere wensen bestaan, dat vernemen wij dan graag. Het is feitelijk namelijk ook mogelijk dat de centrale stichting zelf het beheer gaat doen van de algemene ruimten. Voor zover dat onderscheid navolgend relevant is, zullen wij daar nader aandacht aan besteden.

5.3 BTW en overdrachtsbelastingaspecten

5.3.1 Overgang eigendom ondergrond & opstalrecht naar centrale stichting

Op dit moment is naar wij menen te hebben begrepen de kerk nog in eigendom bij de parochie. Dit eigendom van de kerk moet dan over naar de centrale stichting.

Bij die overdracht is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Voor de overdrachtsbelasting geldt in beginsel heffing over de koopsom, naar wij hebben begrepen voor de getaxeerde waarde, een bedrag van € 250.000. Als de werkelijke waarde van de over te dragen onroerende zaken meer bedraagt dan de koopsom, dan is overdrachtsbelasting verschuldigd over de werkelijke waarde. Vooralsnog veronderstellen wij dat aan de kerk geen verkoop regulerend beding ten gunste van publiekrechtelijk lichaam is verbonden. Wel zal de kerk naar wij aannemen een maatschappelijke bestemming hebben en houden, hetgeen veelal in negatieve zin effect heeft op de waarde.

Er zal geen BTW zijn verschuldigd gezien de leeftijd van de kerk.

In essentie lijkt deze overdracht vrij overzichtelijk ten aanzien van de fiscaliteit. Over de koopsom is de centrale stichting 8% overdrachtsbelasting verschuldigd. Aandachtspunt betreft wel de vaststelling van de werkelijke waarde van de kerk en de grond. Als deze meer bedraagt dan de koopsom, dan is overdrachtsbelasting verschuldigd over de werkelijke waarde. Wij zijn vooralsnog niet op de hoogte van koopsom en werkelijke waarde, zodat wij op dit aspect vooralsnog niet nader ingaan.

Let op: *evenals bij de sport verdient het ook hier sterke voorkeur om de overdracht van de benodigde juridische eigendom te laten plaatsvinden* ***voor dat*** *de centrale stichting daadwerkelijk start met sloop en bouwwerkzaamheden. Bij een andere volgorde kunnen zich allerlei complicaties voor doen, die eenvoudigweg voorkomen hadden kunnen worden door tijdig de juridische eigendom over te dragen.*

5.3.2 Routing voor exploitatie

Uit de informatie blijken de voor de BTW relevante aspecten inzake de exploitatie.

- Ruimten welke behoren bij de horeca-exploitatie.
- Te verhuren commercieel / algemeen / maatschappelijk.

Uiteindelijk is BTW-belast gebruik de rode draad bij deze varianten. Bij BTW-belast gebruik (verhuur/ exploitatie) bestaat immers recht op BTW-aftrek van de bijbehorende aanschaf/investerings- en instandhoudingskosten.

Navolgend gaan wij op die aspecten nader in.

5.3.2.1 Horeca-exploitatie

Als een derde-exploitant het horecadeel gaat exploiteren, dan is haar omzet die zij met horeca behaalt in beginsel belast met BTW en liggen er mogelijkheden voor BTW belaste verhuur van de centrale stichting. De voorwaarden voor belaste verhuur zijn in het onderdeel sport al uitgebreid toegelicht.

Aandachtspunt bij dit aspect is om vast te stellen welke ruimten en oppervlakten behoren bij/dienstbaar zijn aan de horeca. Die ruimten kunnen in beginsel BTW-belast worden verhuurd aan de exploitant, zodat de centrale stichting de BTW op bouw- en instandhoudingskosten in aftrek kan brengen.

5.3.2.2 Te verhuren ruimten (door exploitant of door centrale stichting)

Zoals uit voorgaand onderdeel al blijkt, is de BTW-belaste verhuur van het horecadeel aan een exploitant, voor de BTW vrij overzichtelijk, mits de materiële en formele aspecten maar goed worden nagegaan en ingevuld. Voor de andere te verhuren onderdelen ligt dat veel complexer.

Met betrekking tot de terbeschikkingstelling van ruimten maken we hierna een onderscheid tussen:

- Verhuur in het algemeen; *en*
- Verhuur bij evenementen met BTW -belaste entreegelden; *en*
- Verhuur om niet bij minimale afname van horecabesteding; btw-belast gebruik; *en*
- Kortdurende verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte; *en*
- Verhuur-plus.

- *Verhuur in het algemeen*

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van BTW. Verhuur met BTW is alleen mogelijk indien huurder het gehuurde voor meer dan 90% gebruikt voor met BTW belaste prestaties. Zie zoals hiervoor behandeld bij sport. Bij verhuur van ruimten zoals activiteitenruimte, vergaderruimte, kerkruimte en podium, vormt het 90%-criterium veelal een belemmering voor BTW belaste verhuur. Navolgend worden een aantal aspecten behandeld waardoor bepaalde ruimte wellicht toch belast met BTW kunnen

- *Verhuur bij evenementen met BTW-belaste entreegelden*

Als in een ruimte/ zaal een evenement wordt georganiseerd waarbij de organisator entree vraagt en over deze entreegelden BTW is verschuldigd, dan is het ook mogelijk om BTW-belast te verhuren aan de organisator, mits voldaan aan de formele voorwaarden.

Of dat een organisator van een evenement BTW is verschuldigd over de entree-opbrengst is mede afhankelijk van de eerdere genoemde fondsenwervingsvrijstelling en drempel. Die regeling geldt namelijk ook voor de diverse sociaal-culturele instellingen.

Een andere mogelijkheid zou nog zijn om de BTW-belaste entree door de centrale stichting of de horeca-exploitant te laten innen, onder afdracht van een deel van de opbrengst aan de organisator via zogenoemde partage. Kortom, de centrale stichting of de horeca-exploitant bieden dan de toegang aan de bezoekers, maar delen de opbrengst met degene die het evenement organiseert.

- *Verhuur ruimte om niet bij minimale afname van horecabesteding; btw-belast gebruik*

Gerechtshof Den Bosch heeft in 2011 (4 november 2011; zaaknummer 10-00337) al een keer geoordeeld dat sprake was van btw-belast gebruik van de zalen/gebouw in de volgende situatie. Een exploitant stelde zalen ter beschikking waarbij er geen zaalhuur werd berekend als er voor een minimaal bedrag aan horecabestedingen was. Ofwel, ten behoeve van het verkrijgen van horeca-omzet bedroeg de zaalhuur nihil. Dit aspect zou in casu ook nader kunnen worden bezien op toepasselijkheid. Het hof overwoog in rechtsoverweging 4.10:

> *"Het geschil betreft vervolgens de vraag of B het gebouw gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting bestaat. Naar het oordeel van het Hof bezigt B de zalen in de gevallen waarin de gebruikers van die zalen meer dan een bepaald bedrag of meer dan een bepaalde hoeveelheid aan horeca-producten afnemen en die gebruikers derhalve ter zake van het gebruik van die zalen geen vergoeding behoeven te betalen, ten behoeve van het genereren van horeca-omzet, een activiteit waarvoor zij een volledig recht op aftrek heeft. Gelet hierop, alsmede gelet op de onder 2.4 vermelde omzetbedragen, moet de in de omschrijving van het geschil onder IV vermelde vraag bevestigend worden beantwoord."*

- *Kortdurende verhuur van congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte*

Tot slot kan onder voorwaarden mogelijk nog (deels) gebruik worden gemaakt van de hierna uiteengezette goedkeuring voor congres-, vergader- en tentoonstellingsruimte, zoals blijkende uit het besluit *Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken* van 19 september 2013, nummer BLKB2013/1686M, onderdeel 7.3.5.

Bij de verhuur van onroerende zaken die fungeren als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimten is meestal sprake van kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders, die niet steeds in dezelfde mate recht hebben op btw-aftrek. Voor ondernemers die congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte verhuren is het in de praktijk niet goed werkbaar om bij kortdurende verhuur aan veel en telkens wisselende huurders na te gaan of deze voldoen aan de voorwaarden voor btw-belaste verhuur.

Vanwege deze praktische problemen heeft de staatssecretaris van Financiën onder de hierna uiteengezette voorwaarden goedgekeurd, dat de verhuur van congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte wordt belast zonder dat dit in een huurovereenkomst moet zijn afgesproken. De verhuurder hoeft ook niet na te gaan in welke mate de huurders recht hebben op btw-aftrek. De cumulatieve voorwaarden om deze goedkeuring te mogen toepassen zijn:

- De huurder huurt de congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte voor maximaal één maand.
- De huurder gebruikt de gehuurde ruimte uitsluitend als congres-, vergader- en/of tentoonstellingsruimte.
- De verhuurder maakt aan de huurder expliciet kenbaar dat de verhuur van de ruimte belast plaatsvindt. Dit kan de verhuurder bijvoorbeeld doen door een duidelijke vermelding op de prijslijst of een duidelijke bepaling in de huurovereenkomst.

In hoeverre voorgaande goedkeuring (deels) bruikbaar is hangt mede af van de soort gebruik/ de frequentie en de gebruikers en is iets om in nader overleg te bezien. Daarbij dient wel te worden opgemerkt dat kaart- en/of gezelligheidsavonden en dergelijke in beginsel niet onder deze goedkeuring vallen, aangezien de aard van het gebruik anders is dan voor congres-, vergader- en tentoonstellingen.

- *Verhuur-plus*

Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte geldt als uitgangspunt dat sprake is van verhuur. Dit is slechts anders als naast de terbeschikkingstelling van de ruimte andere handelingen worden verricht waardoor het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Daartoe is vereist dat de terbeschikkingstelling en de andere handelingen één prestatie vormen en dat het passieve karakter van de verhuur verloren gaat doordat de verhuur niet meer de overwegende prestatie is. Dit moet worden beoordeeld vanuit het standpunt van de gemiddelde consument.

Het gerechtshof 's-Hertogensbosch heeft op 28 juli 2011, zaak 08/00708, geoordeeld dat de exploitatie van multifunctionele ruimten is aan te merken als BTW -belaste verhuur-plus. De Hoge Raad heeft dit oordeel (weliswaar via artikel 81 lid 1 RO) in stand gelaten. Het betreft in deze zaak een exploitant die ruimten tegen een bepaald tarief ter beschikking om te vergaderen, doceren, overleggen etc. Inherent hieraan is dat de exploitant ook zorgt voor:

- een goede staat van onderhoud van de accommodatie;
- een adequate bewaking en het houden van toezicht;
- de ter beschikkingstelling van hygiënische en schoongemaakte ruimten en toiletten;
- een goede temperatuur en verlichting van de ruimten en toiletten;
- bewaking en toezicht;
- een EHBO-voorziening;
- het gebruik (kunnen) maken van grandcafé, restaurant en/of catering;
- het tegen vergoeding ter beschikking stellen van benodigd materiaal, zoals meubilair, schrijfmateriaal, beamer, geluidsinstallatie, flip-over, etc.;
- een door de exploitant aan te wijzen ruimte voor het veilig opslaan van eventuele eigen materialen en benodigdheden.

De staatssecretaris van Financiën is het overigens niet eens met de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch en het bevestigende oordeel van de Hoge Raad. In het vastgoedbesluit uit 2013 is de staatssecretaris namelijk van mening dat de aanvullende diensten bij het in gebruik geven van multifunctionele ruimten er niet toe leiden dat sprake is van BTW -belaste verhuur-plus, zodat sprake is van BTW-vrijgestelde verhuur. In onderdeel 7.1 wordt namelijk onder meer aangegeven:

> *"Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte (waarin bijvoorbeeld gelegenheid is om te vergaderen, doceren, overleggen, etc.) geldt als uitgangspunt dat sprake is van verhuur. Dit is slechts anders als naast de terbeschikkingstelling van de ruimte andere handelingen worden verricht waardoor het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Daartoe is vereist dat de terbeschikkingstelling en de andere handelingen één prestatie vormen en dat het passieve karakter van de verhuur verloren gaat doordat de verhuur niet meer de* overwegende *prestatie is. Anders gezegd, de ene handeling, waarvan de terbeschikkingstelling van de ruimte onderdeel uitmaakt, heeft niet langer* in hoofdzaak *de passieve terbeschikkingstelling ten doel. Dit moet worden beoordeeld vanuit het standpunt van de gemiddelde consument. Als diensten slechts bijkomend zijn hebben zij geen invloed op de aard van de prestatie van de hoofddienst. Als de hoofddienst de verhuur van een onroerende zaak is, dan kunnen bijkomende diensten daar dus niet aan afdoen. Van bijkomende diensten is sprake wanneer een dienst geen doel op zich is maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.*
>
> *Bij de terbeschikkingstelling van een multifunctionele ruimte worden naast de ruimte vaak ook andere voorzieningen aangeboden waarvan men, al dan niet verplicht, gebruik kan/moet maken. Voorbeelden zijn de schoonmaak, bewaking, ehbo-voorziening, catering, terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie en de terbeschikkingstelling van kluisjes. Voor de btw-heffing moet worden beoordeeld of door deze handelingen het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. Dit is niet het geval voor diensten die zelfstandig in aanmerking moeten worden genomen naast de verhuur. Dit is hier aan de orde voor de schoonmaak en bewaking. Deze prestaties hebben derhalve geen invloed op de duiding van de apart in acht te nemen verhuurprestatie. Bijkomende prestaties beïnvloeden het passieve karakter van de hoofdprestatie, de verhuur, evenmin. Dat is hier aan de orde voor de terbeschikkingstelling van (schrijf)materiaal, beamer en geluidsinstallatie. Vanuit de modale consument gezien zijn deze afzonderlijke diensten immers niet overheersend. Hetzelfde geldt voor een EHBO-voorziening en eenvoudige catering (bijvoorbeeld koffie, thee en water). Meer luxe catering (bijvoorbeeld broodjes, snacks, e.d.) moet als afzonderlijke prestatie in aanmerking worden genomen, die aan de terbeschikkingstelling van de ruimte ook niet het karakter van verhuur ontneemt. De terbeschikkingstelling van een kluisje dient in beginsel als een bijkomstige dienst te worden aangemerkt. In een dergelijk geval is dan ook onverkort sprake van een verhuurprestatie."*

Kortom, hoewel de nationale rechtspraak in hoogste instantie ruimte biedt voor verhuur-plus (mits uiteraard de juiste feiten aan de orde zijn) is wel weerstand te verwachten van de zijde van de Belastingdienst.

Overigens lijkt de route van verhuur+ ook gezien de actuele rechtspraak per heden minder kansrijk en/of risicovol. Zowel uit de actuele rechtspraak van het HvJ EU als de nationale rechtspraak blijkt niet snel sprake te zijn van verhuur+. Onder meer blijkt dit uit Hof den Bosch van 21 januari 2021, nummer 19/00772, inzake verhuur van ingerichte muziekstudio's met aanvullend dienstbetoon. Die prestatie kwalificeerde volgens het hof niet als verhuur+. Het HvJ EU oordeelde op 19 december 2018, zaak C-17/18 (Mailat), dat de verhuur van een restaurant (onroerende zaken samen met de vaste activa en de inboedel die voor deze exploitatie noodzakelijk zijn) kwalificeerde als verhuur van onroerende zaken. Kortom, hoewel verhuur+ niet geheel onmogelijk is, brengt het behoorlijke risico's met zich, weerstand van de fiscus en een onzekere uitkomst.

5.3.2.3 Aandacht; invulling bij te verhuren ruimten; routing

Tot slot attenderen wij nog op het volgende. Als de verhuur van de **onder te verhuren ruimten** via de horeca-exploitant zou lopen, dan adviseren wij in elk geval een afzonderlijke huurovereenkomst voor die delen. Dus een afzonderlijke huurovereenkomst voor het horeca-deel door de exploitant zelf te exploiteren en een afzonderlijke huurovereenkomst voor ruimten die door de exploitant worden onderverhuurd. De reden hiervoor is, dat de BTW-belaste verhuur van het ene deel daardoor niet afhankelijk wordt van het andere deel.

Overigens zou zuiver vanuit BTW-perspectief voor de **te verhuren ruimten** onze voorkeur bestaan voor een rechtstreekse verhuur vanuit de centrale stichting aan de gebruikers, waarbij de horeca-exploitant wel namens de centrale stichting het beheer zou kunnen verzorgen. Deze route heeft onze voorkeur, omdat daarmee allerlei gestapelde verhuurstructuren kunnen worden voorkomen. Met gestapeld bedoelen wij dat de centrale stichting verhuurd aan de horeca-exploitant, die op zijn beurt weer verhuurt aan gebruikers. Gaat er in zo'n keten ergens iets mis voor de BTW, dan worden alle schakels geraakt. Ook is de 90%-norm dan telkens een risico. Ter voorkoming hiervan is het eenvoudiger en voor de BTW minder risicovol als er voor de te verhuren ruimten (commercieel, algemeen, maatschappelijk) een rechtstreekse verhuur is door de centrale stichting aan de gebruiker. Als het gebruik dan stel 60% BTW-belast is, dan heeft de centrale stichting voor 60% recht op BTW-aftrek. Bij verhuur via-via, zoals via de horeca-exploitant dan speelt het 90%-criterium steeds een rol.

3.3.3 Conclusie inzake routing bij exploitatie kerk

Voor het horecadeel kan de invulling eenvoudigweg plaats vinden via BTW-belaste verhuur aan de exploitant. De los te verhuren ruimten vragen nadere aandacht, waarbij er diverse mogelijkheden zijn om deze in de BTW-belaste sfeer te betrekken, hoewel er rekening mee moet worden gehouden, dat volledig BTW-belast gebruik waarschijnlijk niet mogelijk zal zijn.

Tevens is een overweging om die ruimten rechtstreeks aan de gebruikers ter beschikking te stellen, met eventueel de horeca-exploitant als beheerder. Verhuur van deze ruimten aan de horeca-exploitant, die de ruimten weer onderverhuurt, levert voor de BTW diverse risico's op.

Overigens heeft u aangegeven dat de investeringskosten in eerste instantie vooral zijn verbonden aan de nieuw te realiseren horeca-delen (80%), zodat niet volledig belast gebruik van de te verhuren ruimten, qua BTW -effect relatief beperkt is.

6. Projectontwikkeling op plaats Sporthal De Wis

6.1 Weergave huidige en nieuwe situatie

Bovenaanzicht bestaande situatie



Schetsmatig bovenaanzicht nieuwe situatie voor 22 nieuwe woningen.



6.2 Routing en betrokkenheid van Dorpsplan

Sporthal De Wis zou nu eigendom van de gemeente zijn. Intentie is sloop en nieuwbouw van woningen bestemd voor de verkoop. Opbrengst van het project is naar zoals gemeente zou aangeven naar verwachting circa € 500.000, en zou op nader te bepalen wijze ten goede moeten komen aan de realisatie van het nieuwe Dorpsplan. Feitelijk komt dan de opbrengst van de grondcomponent (na kosten) ten goede van het Dorpsplan. De bouw zelf zal de aannemer naar wij verwachten doen tegen marktconforme voorwaarden en daarmee ook de bijbehorende winst willen realiseren.

Zoals ons uit gesprekken is gebleken, lijkt de routing nog niet vast te staan. De ontwikkeling zou geheel via de ontwikkelaar/aannemer kunnen verlopen, eventueel in combinatie met de gemeente, maar eventueel ook in combinatie met de centrale stichting. Bij de invulling lijken aspecten als risico en cashflow een belangrijke rol te spelen. Op die aspecten hebben wij onvoldoende zicht. Navolgend gaan wij in op de invulling voor de BTW en de overdrachtsbelasting.

6.3 Heeft het Dorpsplan belang bij juiste routing voor de BTW & overdrachtsbelasting?

Wij kunnen ons voorstellen dat u zich afvraagt of dat de invulling voor de BTW- en overdrachtsbelasting nu wel zo relevant is voor het Dorpsplan. Het antwoord daarop is bevestigend en wel om de volgende reden.

Door een optimale invulling van de transacties tussen alle partijen in de verschillende schakels, kan ten aanzien van de BTW en overdrachtsbelasting worden geoptimaliseerd.

Met andere woorden, als de gemeente, aannemer of een andere actie onderneemt of handelingen gaat verrichten waardoor er verderop in de schakel een BTW- of overdrachtsbelastingnadeel wordt geleden, wordt de potentiële opbrengst en waarde voor het Dorpsplan ook lager. Elke schakel kan zijn situatie pas goed optimaliseren als het betreffende vastgoed ook via de optimale invulling bij haar terecht is gekomen, dus zonder dat tussentijds bij één van de schakels het vastgoed in de BTW is gekomen of een situatie waarbij onnodig teveel overdrachtsbelasting was verschuldigd.

Met andere woorden, als iemand in de schakel reeds actie onderneemt of handelingen gaat verrichten waardoor de fiscale positie van het vastgoed verslechtert, dan heeft dat invloed op de opbrengst voor het Dorpsplan, omdat de opbrengst van de volgende schakels lager wordt. Kortom, een optimale fiscale invulling raakt ieder die hierbij is betrokken en heeft invloed/effect op de opbrengst die met de verkoop van de grond kan worden gerealiseerd.
Voor optimalisatie inzake BTW en overdrachtsbelasting is dus van belang dat de invulling in de gehele keten klopt.

Navolgend gaan wij nader op die aspecten in.

6.3 BTW en overdrachtsbelastingaspecten

6.3.1 Wanneer is welke belastingheffing wenselijk?

Optimalisatie bij particulier/vrijgesteld eindgebruik; ***voorkeur voor overdrachtsbelasting***

> Bij projectontwikkeling en verkoop van grond ten behoeve van de particuliere sector verdient heffing van overdrachtsbelasting veelal de voorkeur boven heffing van omzetbelasting (hierna: BTW). Dit wordt veroorzaakt door het verschil in tarief, 0%, 2% of 8% voor overdrachtsbelasting en 21% voor BTW. Aangezien particulieren veelal geen aftrek van BTW hebben, geeft het laagste tarief meestal de hoogste opbrengst/laagste kosten. In de praktijk is het dus veelal lonend om met voormelde fiscale uitgangspunten als basis sturing te geven aan het fiscale verloop bij verkoop van vastgoed bij een project met woningen, maar ook bij bouw ten behoeve van (vrijgestelde) verhuur van woningen.

Optimalisatie bij bedrijfsmatig belast eindgebruik; ***overdrachtsbelasting juist ongewenst***

> Voormelde optimalisatie is dus uitdrukkelijk niet van toepassing bij projectontwikkeling voor bedrijfsvastgoed in de BTW-belaste sfeer, zoals bijvoorbeeld bij panden voor de detailhandel of dergelijke. In die situatie gaat de voorkeur juist tegengesteld uit naar heffing van BTW, omdat de koper of eindgebruiker (huurder) de BTW weer in aftrek kan brengen. In deze situatie is juist heffing van overdrachtsbelasting onwenselijk omdat de koper die niet kan verrekenen maar de BTW wel.

Uitgangspunt voor beoordeling project De Wis

> Naar wij uit de stukken opmaken ziet de gehele beoogde totaalopbrengst van het project op het realiseren van woonappartementen voor de individuele verkoop. In dat verband gaan wij er van uit dat er voorkeur zal bestaan om waar mogelijk de heffing van BTW zoveel mogelijk te voorkomen bij realisatie/en of bij overdracht van de woningen.

6.3.2 Varianten en sturingsmechanismen bij projectontwikkeling

In het verband met voorgaande dient bij projectontwikkeling rekening te worden gehouden met navolgende algemene uitgangspunten, waarbij er vooralsnog van wordt uitgegaan dat de betrokken partijen ondernemer zijn voor de BTW.

A. De **verkoop en oplevering van een nieuw gebouw** (dus inclusief grond) door een ondernemer is volledig belast met 21% BTW;
B. Een **aanneemovereenkomst** voor de bouw van nieuwe woningen is geheel belast met 21% BTW.
C. Bij de **verkoop van uitsluitend de grond/appartementsrechten** (eventueel met oude opstallen) hangt het af van de mogelijkheden voor fiscale optimalisatie of dat er 0%, 2% of 8% overdrachtsbelasting of 21% BTW is verschuldigd over de verkoopprijs.

Deze drie mogelijkheden vormen bij de inrichting voor de BTW en de overdrachtsbelasting de rode draad en vormen een belangrijk basisonderdeel voor de navolgende analyse/beoordeling.

6.3.3 Wanneer heffing van BTW bij verkoop van onroerende zaken

6.3.3.1 Inleiding

Voor de BTW geldt dat de levering van een oud gebouw of grond (vanaf 2 jaar na eerste ingebruikname) in beginsel is vrijgesteld van heffing van BTW.

Deze vrijstelling geldt echter niet bij levering van een nieuw gebouw (binnen 2 jaar na eerste ingebruikname) en bij de levering van een zogenoemd bouwterrein. Bij de levering van een bouwterrein is namelijk ook 21% BTW verschuldigd en geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting.

In het voorgenomen plan is het voor optimalisatie voor de BTW en de overdrachtsbelasting dus **in elk geval niet wenselijk dat er een kant en klaar nieuw gebouw (inclusief grond) of een bouwterrein wordt verkocht** aan de kopers, omdat er dan over het geheel 21% BTW is verschuldigd die de kopers niet in aftrek kunnen brengen. De uitvoering van een losse aanneemovereenkomst is echter ook altijd belast met 21% BTW, zodat de sturingsmogelijkheid resteert om de grond (met daarop nog aanwezige oude gebouwen) afzonderlijk te houden en deze los van de aanneemovereenkomst zonder BTW, maar met overdrachtsbelasting aan de kopers te leveren.

Dat betekent dus in essentie dat dient te worden voorkomen dat:

- aan de kopers een kant en klaar nieuw huis wordt geleverd (dus grond met huis);

maar ook dat

- geen bouwterrein wordt geleverd aan de kopers.

In dat verband gaan wij navolgend in op de vraag wanneer er voor de BTW een bouwterrein ontstaat, zodat die situatie (uiteraard indien feitelijk mogelijk) kan worden voorkomen.

6.3.3.2 Technische aspecten gesplitste koop-aanneem

Met ingang van 1 januari 2017 wordt voor de BTW onder bouwterrein verstaan: *“onbebouwde grond die kennelijk bestemd is voor bebouwing”*.

Bij de wijziging van de wet op dit punt is onder meer aangegeven door de wetgever:
“Met het woord ‘kennelijk’ in de nieuwe definitie van het begrip bouwterrein is bedoeld dat de bestemming om het terrein te bebouwen ondersteund moet worden door objectieve gegevens, zoals een (aangevraagde) omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit of de kosten van een architect voor de ontwerp van het te bouwen gebouw.”

Om als bouwterrein te kwalificeren is dus in elk geval vereist dat sprake is van onbebouwde grond. Dat betekent dat als bebouwde grond (met oude bebouwing) wordt verkocht en geleverd er geen sprake kan zijn van de levering van een bouwterrein.

In het verleden was de invulling veelal dat alles via een projectontwikkelaar en/of aannemer verliep met één koop-aanneemovereenkomst. Daarbij werd eerst de grond met overdrachtsbelasting en zonder 21% BTW overgedragen aan de particulier, waarna de particulier een aannemingsovereenkomst aanging voor de bouw met dezelfde projectontwikkelaar/aannemer. Verkoper (projectontwikkelaar/aannemer) en koper kwamen daarbij overigens wel overeen dat als de grond eenmaal (met overdrachtsbelasting) juridisch aan de koper was geleverd, dat de verkoper (projectontwikkelaar/aannemer) dan alsnog zou zorgen voor het slopen van bestaande opstallen en het bouwrijp maken van het perceel zodat de aannemer kon gaan bouwen.

Vanwege deze rechtspraak en het daarop inmiddels gebaseerde beleid van de Staatssecretaris geldt echter dat bij een koop-aanneemovereenkomst door dezelfde partij, wordt uitgegaan van één prestatie (namelijk de verkoop van een nieuw gebouw met bijbehorende grond) die geheel belast is met 21% BTW.

Om heffing van BTW bij koop-aanneem te voorkomen is een veel toegepaste methode om de transactie in twee delen te splitsen. Het oude vastgoed met de bestaande opstallen wordt dan in oude staat door de verkoper verkocht en geleverd aan de koper(s). De koper moet daarbij zelf (laten) zorgdragen voor sloop van de bestaande bebouwing. Tevens geeft de koper opdracht aan een andere partij (de aannemer) voor de bouw van een nieuw gebouw. De feitelijke invulling zal overigens veelal zijn dat de aannemer die ook gaat bouwen tevens zorgt voor de sloop en het bouwrijp maken en dit meeneemt in zijn aanneemovereenkomst.

Essentie bij een dergelijke opzet is om daarmee per saldo BTW-heffing over de grond/caso component te voorkomen, waardoor per saldo de belastingheffing met circa 13% (21% - 8%) zou toenemen.

Overigens ligt er inmiddels rechtspraak van het HvJ EU (C-71/18 – zaak KPC Herning) inzake verkoop van een oude gebouw, waarbij koper zelf liet slopen, waarna verkoper op de vrijgekomen grond een nieuw gebouw realiseerde. In die casus oordeelde het Hof dat de verkoop van het oude gebouw en de realisatie voor de BTW gescheiden moesten worden behandeld. Gezien de specifieke omstandigheden en condities in deze casus is deze invulling naar het lijkt beperkt bruikbaar en bij toepassing risicovol.

Tot slot attenderen wij nog op het volgende. Zoals eerder aangegeven geldt dat bij een koop-aanneemovereenkomst door dezelfde partij, wordt uitgegaan van één prestatie die geheel belast is met 21% BTW. Om dat te voorkomen dienen de verkoper van de grond en de aannemer dus verschillende partijen te zijn. In beginsel geldt als uitgangspunt dat als verkoper en aannemer juridisch bezien afzonderlijke partijen zijn, dat dan de verkoop en de aanneemovereenkomst (zoals gewenst) ook als afzonderlijke transacties worden beschouwd.

Als de verkoper van het vastgoed en de aannemer weliswaar twee verschillende partijen zijn, maar naar de koper toe als één partij samenwerken/optreden, dan zou de Belastingdienst het standpunt kunnen innemen dat zij gezamenlijk één ondernemer voor de BTW zijn. In dat geval leidt dat dan ook weer tot automatische samenvoeging van de levering van grond en de aanneemovereenkomst, belast met 21% BTW.

Hoewel dit standpunt door de Belastingdienst naar het lijkt slechts in beperkte mate in de praktijk wordt toegepast, verdient deze situatie uitdrukkelijk aandacht. Om zoveel als mogelijk te voorkomen dat de Belastingdienst dit standpunt zou kunnen innemen, geldt het advies om de verkoper en de aannemer goed gescheiden te laten optreden. Elk met hun eigen (niet gemeenschappelijke) rechten en plichten jegens een koper.

6.3.3.3 Fiscale aspecten gesplitste koop-aanneem bij nieuwbouw terrein De Wis

In casu geldt voor zover wij kunnen vaststellen, dat het terrein waarop nieuwbouw gaat plaatsvinden, per heden nog is bebouwd met de oude sporthal met onder- en omliggende grond en bestrating.

Om die situatie BTW heffing te voorkomen (namelijk dat verkoper onbebouwde grond levert die als bouwterrein kwalificeert), **dienen de transacties in de actuele situatie in twee delen te worden gesplitst**. De grond met de bestaande opstallen dient in oude staat te worden verkocht en geleverd aan de kopers. De kopers moeten daarbij zelf (laten) zorgdragen voor sloop van de bestaande bebouwing en de sanering. Tevens gaan zij met een andere partij (de aannemer) een afzonderlijke aanneemovereenkomst aan voor de bouw van hun woning. De feitelijke invulling zal veelal zijn dat de aannemer die ook het huis bouwt tevens zorgt voor de sloop, sanering en het bouwrijp maken en dit meeneemt in zijn aanneemovereenkomst en prijs.

Om de levering van de grond buiten de BTW te houden is dus in elk geval nodig dat deze afzonderlijk en door een andere partij dan de aannemer die de woningen bouwt, aan de kopers wordt verkocht en geleverd. In casu zou dat de gemeente zelf kunnen zijn, maar wellicht ook de centrale stichting of (vanuit risico oogpunt) een daarvoor speciaal opgerichte BV, waarvan de centrale stichting alle aandelen heeft.

In zoverre zou de splitsing in overeenkomsten moeten kunnen passen. Echter attenderen wij nog op het volgende aandachtspunt, namelijk dat verkoper en aannemer niet gezamenlijk als een ***consortium/samenwerking moeten optreden jegens de kopers.***

Als de verkoper van de grond en de aannemer weliswaar twee verschillende partijen buiten fiscale eenheid BTW zijn, maar naar derden toe als één partij samenwerken/optreden, dan zou de Belastingdienst het standpunt kunnen innemen dat zij gezamenlijk één ondernemer voor de BTW zijn. In dat geval leidt dat dan ook weer tot automatische samenvoeging van de levering van grond en de aanneemovereenkomst.

Hoewel dit standpunt door de Belastingdienst naar het lijkt slechts in beperkte mate in de praktijk wordt toegepast, verdient deze situatie uitdrukkelijk aandacht. Om zoveel als mogelijk te voorkomen dat de Belastingdienst dit standpunt zou kunnen innemen, geldt het advies om de verkoper van de grond en de aannemer goed gescheiden te laten optreden.

Voor een eventuele verkoopbrochure en dergelijk promotiemateriaal geldt dan ook dat het de sterke voorkeur geniet om daarin één van de betrokken partijen op de voorgrond te plaatsen en niet de gezamenlijkheid. Veelal gaat daarbij dan de voorkeur uit naar de aannemer, omdat de aanneemovereenkomst toch al geheel in de BTW valt worden daardoor geen extra risico's gelopen die er anders niet geweest zouden zijn.

De verkoper van de grond blijft daarbij dan wat meer op de achtergrond, maar zal uiteraard wel ergens moeten worden gemeld. In een verkoopbrochure waarin de aannemer op de voorgrond staat, zou dit kunnen worden gedaan door bij het onderdeel de verkrijging van de grond te melden dat de levering hiervan gebeurt door een derde, bijvoorbeeld de projectontwikkelaar, die rechtstreeks zal verkopen en leveren aan de koper.

6.3.3.4 Feitelijke aspecten gesplitste koop-aanneem bij nieuwbouw terrein De Wis
In de voormelde routing van een gesplitste koop-aanneemovereenkomst, zou de gemeente als verkoper van de grondcomponent jegens de kopers kunnen optreden. De vraag is echter of dat de gemeente wel op deze wijze betrokken wil zijn bij het project vanwege de tijd en aandacht die deze inrichting vraagt. Wij zouden ons kunnen voorstellen dat de gemeente er vanuit praktisch oogpunt er de voorkeur aan geeft dat het terrein van De Wis aan de ontwikkelaar wordt overgedragen die het vervolgens gaat ontwikkelen en verkopen.

Zoals aangegeven geldt echter dat het resultaat voor het Dorpsplan mede afhangt van de optimale invulling voor de BTW- en de overdrachtsbelasting. Daarom zou overwogen kunnen worden om mede betrokken te zijn bij die herontwikkeling. Wel zullen dan de (verkoop)risico's alsmede de liquiditeitsbehoefte in de beoordeling dienen te worden betrokken.

Dat zou bijvoorbeeld kunnen doordat de gemeente het terrein van De Wis voor € 1 aan de centrale stichting (of een dochter BV) verkoopt. Waarna doorverkoop plaats heeft via een gesplitste koop-aanneem. Daarbij verkoopt en levert de centrale stichting (of een dochter BV) aan de kopers hun perceel met daarop nog de oude bebouwing. De ontwikkelaar/aannemer gaat met de kopers een aanneemovereenkomst aan op grond waarvan de oude opstallen worden gesloopt en de nieuwbouw wordt gerealiseerd.

Overigens zou al het werk inzake bestemmingswijziging en ontwerp bij de ontwikkelaar/aannemer kunnen blijven liggen. De levering van het oude vastgoed per kavel zou dan verlopen via de centrale stichting (of een dochter BV).

Let op inzake overdrachtsbelasting
Bij verkrijging van De Wis voor € 1 van de gemeente is er toch 8% overdrachtsbelasting verschuldigd over de werkelijke waarde. Of zich hoeft dat niet bezwarend te zijn vanwege navolgende reden.

Als de juridische doorlevering van het oude vastgoed aan de kopers plaats heeft binnen zes (6) maanden na verkrijging door de centrale stichting (of een dochter BV), dan is slechts één keer overdrachtsbelasting verschuldigd over de hoogste grondslag (de prijs in de laatste schakel). Op grond van artikel 13 WBR mag immers bij de 2e levering binnen zes (6) maanden de grondslag bij de eerdere levering in mindering worden gebracht voor de heffing van overdrachtsbelasting. Het verwerken in de koopovereenkomst aan wie dit verminderingsvoordeel van de overdrachtsbelasting toekomt, verdient daarbij dan wel nadere aandacht. Maar in beginsel gaan wij er vanuit dat de percelen Vrij Op Naam worden verkocht.

Als de doorlevering van het oude vastgoed aan een koper echter niet binnen zes (6) maanden na verkrijging door de centrale stichting (of een dochter BV) plaats heeft, dan ontstaat er dubbele heffing van overdrachtsbelasting.

Gezien de nauwe samenwerking met en betrokkenheid van de gemeente kan voorgaande eenvoudigweg worden voorkomen. De gemeente levert dan pas de juridische eigendom aan de centrale stichting (of een dochter BV) als deze de kavels binnen 6 maanden kan doorleveren aan de kopers.

Slotopmerking

Het voorgaande is gebaseerd op onze interpretatie van de huidige fiscale wetgeving en de tot op heden gepubliceerde belastingrechtspraak.

Wij vertrouwen er op u hiermee naar tevredenheid te hebben geïnformeerd en zijn desgewenst graag bereid tot een nadere toelichting.

Met vriendelijke groet,
BTW Nederland B.V.

mr. H.J. Steller
Register-belastingadviseur