

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is voor bepaalde groepen werknemers als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) de keuzeregeling voor partiële buitenlandse belastingplicht opgenomen. In verband met de voorgestelde wijziging van artikel 31a Wet LB 1964 behoeft deze verwijzing aanpassing.

Artikel I, onderdeel B (artikel 2.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In de Wet IB 2001 is nu alleen voor binnenlandse belastingplichtigen en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen geregeld dat zij recht hebben op het belastingdeel van de heffingskortingen. Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een andere lidstaat van de EU, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES-eilanden (de landenkring) hebben op grond van het EU-recht echter ook recht op het belastingdeel van aan arbeid gekoppelde heffingskortingen: de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Door de voorgestelde verankering hiervan in de Wet IB 2001 wordt de wet op dit punt in overeenstemming met het EU-recht gebracht.

In veel Nederlandse belastingverdragen zijn non-discriminatiebepalingen opgenomen waar, voor zover in dit kader relevant, uit volgt dat de belastingheffing ter zake van een vaste inrichting die een inwoner van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat heeft, in die andere staat niet ongunstiger mag zijn dan de belastingheffing ter zake van ondernemingen gedreven door inwoners van die andere staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. In dat kader wordt voorgesteld ook het recht op het belastingdeel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting, voor zover dat betrekking heeft op de arbeidskorting of op de IACK, voor de betreffende buitenlandse belastingplichtigen die met behulp van een vaste inrichting een onderneming in Nederland drijven, wettelijk te verankeren.

Vanaf 2019 zullen (beperkte aantallen) buitenlandse belastingplichtigen van buiten de landenkring niet langer het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting of van de IACK ontvangen, tenzij zij een onderneming drijven met behulp van een vaste inrichting in Nederland en op hen een bepaling in een belastingverdrag met Nederland van toepassing is die discriminatie van vaste inrichtingen verbiedt. Het voorstel is in lijn met de maatregel uit het pakket Belastingplan 2018 op grond waarvan deze belastingplichtigen vanaf 2019 in de loonbelasting niet langer recht hebben op het belastingdeel van de heffingskortingen. Het zorgt ervoor dat op dit punt geen discrepantie gaat ontstaan tussen de loonbelasting en de inkomstenbelasting. In verband met het voorgaande wordt voorgesteld het eerste lid van artikel 2.7 Wet IB 2001 te wijzigen. De voorgestelde wijziging van het tweede lid van genoemd artikel 2.7 is bedoeld om de wettekst in overeenstemming te brengen met de huidige op het EU-recht afgestemde uitvoeringspraktijk.

Artikel XXIV, onderdelen B en D (artikelen 9 en 20 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

De wijziging voorziet in een verhoging van het verlaagde btw-tarief van 6 naar 9 percent. Zoals al aangegeven in het algemeen deel van deze memorie is deze maatregel een uitwerking van het regeerakkoord.

Artikel XXIV, onderdeel C (artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Artikel 11, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968

Om de Nederlandse sportvrijstelling voor de btw in overeenstemming te brengen met de Europese sportvrijstelling wordt voorgesteld de bewoordingen van de wettekst van de huidige Nederlandse sportvrijstelling in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) aan te laten sluiten bij het doel en de strekking van de sportvrijstelling zoals deze is opgenomen in de BTW-richtlijn 2006.⁸ Dit neemt de verschillen met de Europese sportvrijstelling weg en heeft tot gevolg dat de voorgestelde Nederlandse sportvrijstelling niet langer kwetsbaar is voor inbreukprocedures. Voor de uitleg van de voorgestelde Nederlandse sportvrijstelling wordt daarom aangesloten bij de hedendaagse uitleg die het HvJ EU geeft aan de Europese sportvrijstelling, zoals deze is neergelegd in de artikelen 132, eerste lid, onderdeel m, 133, onderdelen a en d, en 134 BTW-richtlijn 2006. In de wettekst van de voorgestelde Nederlandse sportvrijstelling zijn als gevolg van het vorenstaande de volgende begrippen verwerkt die hieronder worden toegelicht:

- diensten;
- instellingen;
- diensten die nauw samenhangen;
- sport en lichamelijke opvoeding; en
- personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen.

Diensten

De zinsnede 'sommige diensten' in artikel 132, eerste lid, onderdeel m, BTW-richtlijn 2006 geeft de mogelijkheid aan EU-lidstaten om beperkingen aan te brengen in de sportvrijstelling. Deze beperkingen zijn slechts mogelijk binnen het kader van de artikelen 133 en 134 BTW-richtlijn 2006.⁹ Zo is het bijvoorbeeld niet de bedoeling dat EU-lidstaten de vrijstelling op zo een wijze beperken dat deze alleen geldt voor particuliere instellingen waarvan de lidmaatschapsgelden of periodieke contributies een bepaald bedrag niet te boven gaan.¹⁰ Het woord 'sommige' is in het voorgestelde artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968 waarin de kern van de Nederlandse sportvrijstelling wordt opgenomen niet overgenomen omdat de gekozen beperkingen, binnen het genoemde toegestane kader, van de voorgestelde sportvrijstelling in de overige voorgestelde wijzigingen van artikel 11 Wet OB 1968 worden verwerkt.

⁸ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

⁹ HvJ EG 7 mei 1998, C-124/96 (Commissie/Spanje), ECLI:EU:C:1998:204, r.o. 14, 15 en 18, HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club), ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 39, HvJ EU 21 februari 2013, C-18/12 (Město Žamberk), ECLI:EU:C:2013:95, r.o. 23 en HvJ EG 12 januari 2006, C-246/04 (Turn- und Sportunion Waldburg), ECLI:EU:C:2006:22, r.o.39.

¹⁰ HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club), ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 27 en 39.

Instellingen

In de voorgestelde wettekst is voor de omschrijving van de dienstverrichter aangesloten bij de tekst in de BTW-richtlijn 2006 en is ervoor gekozen om het begrip instellingen te hanteren in plaats van het begrip organisaties. Het voorkomt onduidelijkheid bij de interpretatie van Europese jurisprudentie over de vrijstelling. Uit de rechtspraak van het HvJ EU volgt dat de vrijstelling een ruime werkingsfeer heeft en dat in de context van personen die aan sport doen, ook diensten onder de vrijstelling vallen die worden verleend aan een rechtspersoon en aan verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten personen zijn die aan sport doen.¹¹ De diensten moeten wel nauw samenhangen met de beoefening van sport en onontbeerlijk zijn voor het verrichten ervan.

Diensten die nauw samenhangen

De vrijstelling ziet 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. Hieronder valt in beginsel ook het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie indien de sportaccommodatie onontbeerlijk is voor de beoefening van de sport of lichamelijke opvoeding waarvoor de accommodatie wordt gebruikt en de accommodatie ter beschikking wordt gesteld door een niet-winstbeogende instelling.¹² Of een dienst uiteindelijk is vrijgesteld, is mede afhankelijk van de aard en het verband tussen deze dienst en de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding.

Zo kan het ter beschikking stellen van berg- en ligplaatsen van vaartuigen onder deze vrijstelling vallen indien deze vaartuigen op grond van objectieve kenmerken geschikt zijn voor sportbeoefening. Om onduidelijkheid te voorkomen dat met de wijziging van de sportvrijstelling een andere uitleg hieraan wordt gegeven blijft de expliciete uitsluiting gehandhaafd voor de terbeschikkingstelling van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen die op grond van objectieve kenmerken niet geschikt zijn voor de sportbeoefening. Dit is als reactie op het arrest Commissie/Nederland uitdrukkelijk uitgezonderd in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, onder 2^o, Wet OB 1968.¹³ De voorwaarde voor toepassing van de vrijstelling dat ligplaatsen ter beschikking worden gesteld aan vaartuigen die gelet op hun objectieve kenmerken als de vorm, de snelheid, de wendbaarheid, het gewicht of de afmetingen ervan geschikt en specifiek nodig (onontbeerlijk) zijn voor die sportbeoefening blijft, evenals al hetgeen hierover is opgemerkt in de toelichting op het Belastingplan 2017¹⁴ en tijdens de parlementaire behandeling hiervan onverkort van kracht.

Sport en lichamelijke opvoeding

Het begrip sport is noch in de Wet OB 1968, noch in de BTW-richtlijn 2006 gedefinieerd. Het HvJ EU heeft op 26 oktober 2017 in het arrest *The English Bridge Union* geoordeeld dat uit de bewoordingen, de systematische en de teleologische uitlegging van de richtlijn voortvloeit, dat de

¹¹ HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (*Canterbury Hockey Club*) ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 29, 30 en 35.

¹² Opgemerkt wordt dat afhankelijk van de feiten en omstandigheden de ter beschikking stelling van een sportaccommodatie kan kwalificeren als vrijgestelde verhuur op grond van 11, eerste lid, onderdeel b, aanhef, Wet OB 1968 of als een situatie van belaste verhuur. De situaties waarin sprake is van belaste verhuur zijn vermeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, onder 1^o tot en met 5^o, Wet OB 1968.

¹³ HvJ EU 25 februari 2016, C-22/15 (*Commissie/Nederland*), ECLI:EU:C:2016:118.

¹⁴ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 3, p. 37 en 38.

sportvrijstelling alleen ziet op activiteiten die worden gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component.¹⁵ In dat arrest heeft het HvJ EU geoordeeld dat het kaartspel bridge vanwege de te verwaarlozen lichamelijke component geen sport is als bedoeld in de BTW-richtlijn 2006. Hieruit volgt dat denksporten als dammen, schaken en backgammon buiten de sportvrijstelling vallen aangezien deze een te verwaarlozen lichamelijke component bevatten.

Ook het begrip lichamelijke opvoeding is niet gedefinieerd in de huidige sportvrijstelling in de Wet OB 1968 en is noch elders in de Wet OB 1968, noch in de BTW-richtlijn 2006 toegelicht. Lichamelijke opvoeding is daarnaast in tegenstelling tot het begrip sport in het kader van de sportvrijstelling (nog) niet nader uitgelegd door het HvJ EU. Lichamelijke opvoeding wordt in Nederland binnen het kader van het basis- en voorgezet onderwijs aan leerlingen gegeven, het staat ook wel bekend als gymles en loopt daarmee mee in de onderwijsvrijstelling.

Personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen

Volgens het normale spraakgebruik doen enkel natuurlijke personen aan sport. Het HvJ EU heeft echter beslist dat onder de Europese btw-sportvrijstelling ook vallen de diensten die aan een rechtspersoon of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid worden verricht wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten natuurlijke personen zijn die sport beoefenen of aan lichamelijke opvoeding doen.¹⁶ Dit betekent dat de vrijstelling niet alleen ziet op diensten die worden verricht aan natuurlijk personen (sporters), maar ook kan zien op diensten die worden verricht aan een rechtspersoon, bijvoorbeeld een dienst van een sportkoepel aan een vereniging die onder de koepel valt wanneer de uiteindelijke ontvangers van deze diensten natuurlijke personen zijn die sport beoefenen. Die diensten moeten uiteraard wel voldoen aan de andere voorwaarden van de vrijstelling.

Artikel 11, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968

Het huidige tweede lid van artikel 11 Wet OB 1968 is voor de overzichtelijkheid in het onderhavige voorstel verdeeld over twee leden daar het huidige tweede lid twee onderwerpen besloeg.

De tekst van het voorgestelde artikel 11, tweede lid, Wet OB 1968 komt grotendeels overeen met de tekst van het tweede deel van het huidige tweede lid van artikel 11 Wet OB 1968 met dien verstande dat de bepaling nu ook regelt onder welke voorwaarden nauw samenhangende diensten zijn uitgesloten voor de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968.

Artikel 11, derde lid (nieuw), van de Wet op de omzetbelasting 1968

Het voorgestelde artikel 11, derde lid, Wet OB 1968 komt grotendeels overeen met het eerste deel van het huidige tweede lid van artikel 11 Wet OB 1968 en betreft uitleg van wat moet worden verstaan onder het beogen van winst. Het betreft een implementatie van artikel 133, aanhef en onderdeel a, BTW-richtlijn 2006.

¹⁵ HvJ EU 26 oktober 2017, C-90/16 (The English Bridge Union), ECLI:EU:C:2017:814.

¹⁶ HvJ EG 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club) ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 29 en 30.

Met het beogen van winst wordt bedoeld het systematisch naar winst streven of het hebben van een winstoogmerk. De definitie van het beogen van winst in de huidige wettekst gaat uit van het idee dat met het verrichten van de *diensten* al dan niet winst wordt beoogd. Artikel 133, aanhef en onderdeel a, BTW-richtlijn 2006 gaat echter uit van de *instelling die de prestaties verricht*, die al dan niet winst beoogt. Met het voorgestelde artikel 11, derde lid, Wet OB 1968 wordt de wettekst op dat punt in lijn gebracht met artikel 133, aanhef en onderdeel a, BTW-richtlijn 2006.

Op grond van de Europese rechtspraak is een instelling zonder winstoogmerk een instelling die niet tot doel heeft het maken van winst ter verdeling onder de leden.¹⁷ De nationale rechter moet uitmaken of een instelling, gelet op haar statutaire doel en gezien de concrete omstandigheden van het geval, voldoet aan de criteria van een instelling zonder winstoogmerk.¹⁸ Bij het bepalen of een instelling een winstoogmerk heeft, worden alle activiteiten van de instelling in aanmerking genomen en moet niet slechts gekeken worden naar de diensten van deze instelling die vallen onder de sportvrijstelling.¹⁹ Een instelling die systematisch streeft naar overschotten die zij vervolgens uitsluitend aanwendt ten dienste van de instandhouding of verbetering van haar prestaties wordt aangemerkt als een instelling zonder winstoogmerk.

Met het in lijn brengen met de BTW-richtlijn 2006 wijzigt het begrip 'winst beogen' voor de sportvrijstelling, maar ook voor de vrijstellingen in artikel 11, eerste lid, onderdelen c en t, van de Wet OB 1968. Gevolg van deze wijziging is dat een dienst die wordt verricht door instellingen die met die dienst winst beoogt onder de huidige wetgeving buiten een van de genoemde vrijstelling valt ongeacht het karakter van de andere diensten die de instelling verricht. Andersom kunnen ook diensten die onder de huidige regeling onder een van de genoemde vrijstelling vallen door deze wijziging buiten de vrijstelling vallen omdat met die bewuste diensten weliswaar geen winst wordt beoogd, maar met de overige diensten die de instelling verricht wel.

Artikel 11, vierde lid (nieuw), van de Wet op de omzetbelasting 1968

Ingevolge artikel 132, eerste lid, onderdeel m, BTW-richtlijn 2006 moeten de lidstaten een vrijstelling van btw verlenen voor diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding die worden verricht door instellingen zonder winstoogmerk aan personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen. Met betrekking tot deze vrijstelling mogen ingevolge artikel 131 van die richtlijn de lidstaten voorwaarden stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, Wet OB 1968 draagt daartoe bij.

Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel a, Wet OB 1968 geeft nadere regels met betrekking tot het winstbegrip voor de sportvrijstelling. In het bijzonder wordt aangegeven wanneer een instelling als niet winst beogend wordt beschouwd. De bepaling bewerkstelligt namelijk dat de vrijstelling ook van toepassing is in het geval een instelling een exploitatie-

¹⁷ HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 26 en 21 maart 2002, C-267/00 (Zoological Society), ECLI:EU:C:2002:202, r.o. 17.

¹⁸ HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 27.

¹⁹ HvJ EG 21 maart 2002, C-174/00 (Kennemer Golf), ECLI:EU:C:2002:200, r.o. 27.

overschot behaalt doordat zij bijdragen (bijvoorbeeld subsidies) ontvangt die geen vergoeding vormen of die wel een vergoeding vormen maar die hoger zijn dan de normale waarde voor een door die instelling verrichtte prestatie om zodoende een overschot te behalen, terwijl dat overschot anderszins niet zou zijn behaald.

Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 voorkomt dat instellingen aan wie (een deel van) een sportaccommodatie ter beschikking is gesteld door een publiekrechtelijk lichaam dat daarvoor minder dan de integrale kosten in rekening brengt aan die instelling wordt gezien als een instelling die winst beoogt. Instellingen die sportaccommodaties op werkelijk commerciële basis exploiteren, zoals sportscholen, worden hierdoor niet geraakt. Deze organisaties beogen immers wel winst en creëren in de regel niet op kunstmatige wijze recht op aftrek van voorbelasting door het verkrijgen van de in het voorstel omschreven bijdragen.

Met het begrip integrale kosten in het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 wordt hetzelfde bedoeld als in het huidige artikel 25i van de Mededingingswet.²⁰ De in de Mededingingswet vastgelegde verplichting voor lokale overheden om ten minste de integrale kosten in rekening te brengen geldt voor alle marktactiviteiten, ook als daarvoor geen grondslag is vereist. Doordat volledige doorberekening van kosten wordt voorgeschreven ontstaat op de markten waarop een overheidsorganisatie in concurrentie treedt met private ondernemers een meer gelijk speelveld.

Bij de vaststelling van die integrale kosten is het uitgangspunt dat alle relevante kosten moeten worden doorberekend zoals private ondernemers dat ook zouden doen. Het gaat daarbij om alle directe en indirecte kosten voor de economische activiteit.²¹ Deze doorberekening moet plaatsvinden op basis van objectief te rechtvaardigen bedrijfseconomische principes. Het gaat hierbij in elk geval om operationele kosten (waaronder in ieder geval personeelskosten, huisvestingskosten, automatiseringskosten, materiële kosten en overheadkosten), afschrijvings- en onderhoudskosten en vermogenskosten. Deze opsomming is op hoofdlijnen en niet limitatief.²²

Bij het bepalen van de integrale kostprijs kan gebruikgemaakt worden van de Nota van toelichting bij het Besluit markt en overheid²³ en de Handreiking Wet Markt en Overheid. Deze handreiking beoogt helderheid te geven en handvatten te bieden voor overheden die met de wet te maken krijgen. In een beslisboom wordt stap voor stap ingegaan op de vragen die overheden dienen te beantwoorden om te bezien of de wet op hen van toepassing is.²⁴

Een lokale overheid hoeft de integrale kosten niet door te berekenen, indien de economische activiteit plaatsvindt in het algemeen belang (artikel 25h, vijfde lid, van de Mededingingswet). Daartoe moet het een besluit nemen waarin dit wordt vastgesteld (artikel 25h,

²⁰ Wet van 24 maart 2011 tot wijziging van de Mededingingswet ter invoering van regels inzake ondernemingen die deel uitmaken van een publiekrechtelijke rechtspersoon of die hiermee zijn verbonden (aanpassing Mededingingswet ter invoering van gedragsregels voor de overheid) (Stb. 2011, 162).

²¹ Memorie van Toelichting Wet Markt en Overheid, Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 354, nr. 3, p. 36.

²² Handreiking Wet Markt en Overheid, Ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie, 1 juli 2012, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/richtlijnen/2012/07/05/handreiking-markt-en-overheid>, p. 32-33.

²³ Besluit van 6 juni 2012, houdende regels voor overheden over de doorberekening van kosten en de toepassing van het bevoordelingsverbod, Stb. 2012, 255 stelt nadere regels inzake de toepassing van artikel 25i van de Mededingingswet.

²⁴ Handreiking Wet Markt en Overheid, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/richtlijnen/2012/07/05/handreiking-markt-en-overheid>.

zesde lid, van de Mededingingswet). Uit een evaluatie van de Wet Markt en Overheid blijkt dat de gemeenten deze uitzondering voor activiteiten in het algemeen belang veelvuldig toepassen, onder andere voor de exploitatie van gemeentelijke sportaccommodaties.²⁵ Wanneer een gemeente een dergelijk besluit heeft genomen voor de terbeschikkingstelling van een (deel van) een sportaccommodatie, wil dat zeggen dat de gemeente de integrale kosten niet in rekening brengt. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, onderdeel b, Wet OB 1968 is dan van toepassing.

Op grond van de Europese rechtspraak wordt de in artikel 131 BTW-Richtlijn 2006 gegeven bevoegdheid begrensd door het evenredigheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat de gekozen maatregel geschikt moet zijn om het doel van bestrijding van fraude, ontwijking of misbruik te bereiken en dat deze niet verder gaat dan noodzakelijk is om dit doel te bereiken.²⁶ De voorgestelde maatregel voldoet hier aan en gaat niet verder dan noodzakelijk voor het tegengaan van structuren die in strijd zijn met het doel en de strekking van de in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968. De sportvrijstelling is een vrijstelling voor activiteiten in het algemeen belang.²⁷ Commerciële activiteiten vallen buiten de vrijstelling en worden belast. Het voorgestelde artikel 11, vierde lid, Wet OB 1968 doet recht aan de bedoeling van de sportvrijstelling, doordat activiteiten in het algemeen belang worden vrijgesteld en de commerciële activiteiten buiten de vrijstelling blijven.

Een voorbeeld van een structuur die met deze bepalingen wordt tegengegaan is die waarin een gemeente een sportaccommodatie onderbrengt in een aparte entiteit (bijvoorbeeld een BV) om zo toch aftrek van voorbelasting mogelijk te maken. De aparte entiteit heeft geen leden en heeft als enige activiteit het ter beschikkingstellen van de sportaccommodatie aan één of meerdere sportverenigingen. De diensten die de sportvereniging(en) verricht(en) zijn diensten die zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968. Onder de huidige wettelijke regeling is dit onder omstandigheden belast tegen het verlaagde btw-tarief en de btw die toerekenbaar is aan de kosten die zien op de terbeschikkingstelling kan in aftrek worden gebracht.

Indien de tussengeschoven entiteit vanuit de gemeente financieel of anderszins wordt ondersteund, bijvoorbeeld door subsidies, en de entiteit zonder die ondersteuning geen exploitatieoverschotten zou hebben behaald, is de entiteit geen instelling die winst beoogt. De tussengeschoven entiteit heeft de overschotten niet behaald uit de daadwerkelijke exploitatie van de sportaccommodatie. De overschotten vormen geen winst. Ontvangsten die geen vergoeding vormen van de levering van een goed of dienst in de zin van de Wet OB 1968 kunnen niet tot exploitatieoverschotten worden gerekend. Hetzelfde geldt voor bijdragen die een vergoeding vormen die hoger is dan de normale waarde voor een prestatie en de instelling zonder die bijdragen geen overschot zou behalen. Hierdoor wordt voorkomen dat instellingen als winstbeoogend zijn aan te merken doordat ze bijvoorbeeld van een stichting een hogere vergoeding

²⁵ Eindrapport Evaluatie Wet Markt en Overheid 2012-2015, uitgevoerd door Ecorys en Bird & Bird in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken, 6 augustus 2015, p. 39-40, en beleidsreactie Minister van Economische Zaken, Tweede Kamer 2015-2016, 34 487, nr. 1. Uit het onderzoek blijkt dat 75% van de gemeenten de uitzondering toepast. In 70% van de gevallen op de exploitatie van gemeentelijke sportaccommodaties.

²⁶ Zie onder meer HvJ EU 26 oktober 2010, C-97/09 (Schmelz) ECLI:EU:C:2010:632, r.o. 58 over de beperking van de kleine ondernemersregeling tot het binnenland van de lidstaat, HvJ EU 21 juni 2012, gevoegde zaken C-80/11 en C-142/11 (Mahagében en Dávid) ECLI:EU:C:2012:373, r.o. 57, HvJ EU 17 juli 2014, C-272/13 (Equoland) ECLI:EU:C:2014:2091, r.o. 27 en 29 en HvJ EU 19 oktober 2017, C-101/16 (Paper Consult) ECLI:EU:C:2017:775, r.o. 47 en 50.

²⁷ O.a. HvJ 16 oktober 2008, C-253/07 (Canterbury Hockey Club) ECLI:EU:C:2008:571, r.o. 18 en 19.

dan normaal ontvangen voor het maaien van gras. Structuren als deze die slechts tot doel hebben het op kunstmatige wijze de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie in de btw-heffing te betrekken, zijn in strijd met doel en strekking van de Wet OB 1968.

Artikel XXV

Artikel XXV (overgangsrecht)

In artikel XXV is een drietal overgangsbepalingen opgenomen.

Het eerste lid van artikel XXV ziet op de situatie die zich kan voordoen bij de bouw van een onroerende zaak waarvan is beoogd dat deze zal worden gebruikt voor diensten die onder de huidige wetgeving zijn belast met btw, maar die als gevolg van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019, na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel - indien het voorstel tot wet wordt verheven - zullen vallen in de sportvrijstelling.

Indien de bouw is aangevangen voor 1 januari 2019 en er resterende termijnen zijn die betaald moeten worden in 2019, zou het mogelijk kunnen zijn dat de btw die in rekening wordt gebracht over die laatste termijnen niet meer kan worden afgetrokken op grond van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019, na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel - indien het voorstel tot wet wordt verheven. Immers de ter beschikkingstelling van de sportaccommodatie die wordt gebouwd kan dan vallen onder de vrijstelling en de kosten die daaraan zijn toe te rekenen derhalve ook. Dit leidt tot onverwachte financiële nadelen nu bij het sluiten van de koop- aannemovereenkomst is uitgegaan van btw-belast gebruik en dus recht van aftrek van voorbelasting en er – vanwege de start van de bouw voor 1 januari 2019 – ook geen gebruik kan worden gemaakt van de “Subsidieregeling stimulering bouw en onderhoud sportaccommodaties”. Het eerste lid regelt dat voor deze gevallen aftrek mogelijk blijft voor die laatste termijnen in 2019. Dit geldt alleen voor die gevallen waarbij het vervallen van het aftrekrecht louter het gevolg is van de verruiming van de sportvrijstelling.

Voorbeeld

Een sportstichting tekent in mei 2018 een aannemovereenkomst voor de bouw van een sportaccommodatie. De bouw gaat in oktober 2018 van start en zal in maart 2019 worden opgeleverd. Tijdens de bouw zal aan het eind van elke maand steeds 1/6 deel worden betaald. De sportaccommodatie zal ter beschikking worden gesteld aan sportinstellingen zonder winstoogmerk. De sportstichting kan de voorbelasting die ziet op de kosten in 2018 (3 termijnen) in aftrek brengen op grond van de huidige wetgeving. Omdat de terbeschikkingstelling niet zoals voorzien belast is met btw maar is vrijgesteld, zou de btw die drukt op de eerste drie termijnen niet aftrekbaar zijn en bovendien moeten worden herzien. Nu wordt afgeweken van de reguliere regels hoeft niet te worden herzien én is de in rekening gebrachte btw op die laatste drie termijnen aftrekbaar.

Het tweede lid van artikel XXV ziet op de situatie die zich kan voordoen bij de ingebruikname van een onroerende zaak na 1 januari 2019 waarvan is beoogd dat deze zal worden gebruikt voor diensten die onder de huidige wetgeving zijn belast met btw, maar die als gevolg van de verruiming van de sportvrijstelling met ingang van 1 januari 2019, na inwerkingtreding van het onderhavige voorstel - indien het voorstel tot wet wordt verheven - zullen vallen in de sportvrijstelling.

De regeling komt erop neer dat herziening van afgetrokken omzetbelasting op het tijdstip waarop de sportaccommodatie in gebruik wordt genomen, achterwege blijft indien het gewijzigde gebruik van de sportaccommodatie louter het gevolg is van de wijziging van artikel 11 van die wet bij artikel XXIV, onderdeel C, van deze wet.

Het derde lid van artikel XXV ziet op de situatie van gewijzigd gebruik nadat de (on)roerende zaak in gebruik is genomen. De btw die in rekening is gebracht bij de ingebruikname van een (on)roerende zaak voor 1 januari 2019, is op het tijdstip dat de btw in rekening is gebracht volledig afgetrokken indien was voorzien dat het goed volledig voor btw-belaste prestaties zou worden gebruikt. Op grond van de huidige reguliere herzieningsregels wordt het gebruik van dat goed waarop kan worden afgeschreven gedurende vier of negen jaren volgend op het jaar van ingebruikname gevolgd en wordt de btw herzien indien het gebruik van het goed wijzigt bijvoorbeeld omdat het goed niet meer volledig wordt gebruikt voor btw-belaste prestaties. Door de wijziging van de sportvrijstelling kan de terbeschikkingstelling van een sportveld die voor 1 januari 2019 buiten de vrijstelling viel, vanaf 1 januari 2019 binnen de sportvrijstelling vallen. De gemeenten en sportverenigingen komen dan voor onvoorziene kosten te staan. Dat zou ervoor kunnen zorgen dat gemeenten of sportstichtingen (tijdelijk) in mindere mate in staat zijn om goed onderhouden sportaccommodaties aan te bieden. Dat druist in tegen de doelstelling om mensen te stimuleren meer te sporten en te bewegen door het aanbieden van sport in accommodaties die van goede kwaliteit en goed onderhouden zijn om zo kwalitatief hoogwaardige sport aan te kunnen bieden. Door af te wijken van de reguliere herzieningsregels en in deze situatie niet te herzien wordt dit voorkomen. De reguliere herzieningsregels gelden wel voor zover het btw-regime wijzigt om andere redenen dan deze wetswijziging.

Het vorenstaande geldt eveneens voor instellingen die diensten die nauw samenhangen met lichamelijke opvoeding en die door hen worden verricht voor personen die aan lichamelijke opvoeding doen.

Wel wordt nog opgemerkt dat wanneer niet wordt voorzien in overgangsrecht, de diensten waar het hier om gaat - mits die aanvangen vanaf 1 januari 2019 – die door de onderhavige wetswijziging gaan vallen onder de vrijstellingsbepaling, bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, Wet OB 1968, dit strikt genomen niet zou leiden tot onvoorziene kosten als het directe gevolg van het herzien van de vooraftrek van btw. Immers in dergelijke gevallen zou de betreffende instelling gebruik kunnen maken van de in het algemeen deel van deze memorie genoemde subsidieregeling. Echter om te voorkomen dat alle geraakte instellingen een dergelijke subsidieaanvraag zouden moeten gaan doen is er voor overgangsrecht gekozen.

Voorbeeld

Een sportstichting schaft in 2017 een sportaccommodatie aan en neemt deze direct in gebruik. De sportstichting gebruikt de sportaccommodatie voor 100% belaste activiteiten: 80% van de sportaccommodatie wordt ter beschikking gesteld aan een hockeyvereniging en 20% van de accommodatie wordt gebruikt voor andere met btw belaste activiteiten. De sportstichting brengt in 2017 100% van de voorbelasting in aftrek. Met ingang van 1 januari 2019 valt de terbeschikkingstelling aan de hockeyvereniging binnen de sportvrijstelling en wordt de sportaccommodatie dus voor 80% gebruikt voor de vrijgestelde activiteiten. In 2019 staat 80%*1/10 deel van de 2017 in aftrekgenomen btw, open voor herziening. In 2017 was immers 100% van de btw die toerekenbaar is aan 2019 in aftrek gebracht. Als het gebruik tot het eind van de herzieningsperiode niet meer wijzigt, zou dit volgens de reguliere herzieningsregels elk herzieningsjaar leiden tot een afdracht van 80*1/10 van de in 2017 in totaal afgetrokken btw. Nu van deze reguliere regels wordt afgeweken, hoeft dit niet te worden herzien.

Indien de sportstichting in 2023 de sportaccommodatie echter volledig voor vrijgestelde prestaties gaat gebruiken, zijn de reguliere herzieningsregels voor het deel dat in 2019 niet is geraakt door de wetswijziging (20% overige btw belaste prestaties) van toepassing en zal de sportstichting in 2023 20%*1/10 deel van de in 2017 in totaal afgetrokken btw moeten herzien.

Artikel XXVI

Artikel XXVI, onderdelen A en B (artikelen 30f en 30fc van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In de artikelen 30f, vierde lid, en 30fc, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) is onder meer bepaald dat ook geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige of definitieve) aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte die is ontvangen vóór de eerste dag van de vierde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven. Ingevolge de voorgestelde tekst van de artikelen 30f, vierde lid, en 30fc, vierde lid, AWR geldt met ingang van 1 januari 2019 – in lijn met de huidige praktijk – dat onder meer geen belastingrente in rekening wordt gebracht indien de (voorlopige of definitieve) aanslag inkomstenbelasting is vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangifte die is ontvangen vóór de eerste dag van de vijfde maand na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven.

Artikel XXVI, onderdeel C (artikel 30g van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Bij de introductie van de regeling belastingrente is in artikel 30g, derde lid, AWR voor situaties waarin de belastingaanslag erfbelasting is vastgesteld overeenkomstig een verzoek (om een voorlopige aanslag) of overeenkomstig de aangifte bepaald dat de periode waarover belastingrente in rekening wordt gebracht uiterlijk 14 weken na de datum van ontvangst van een verzoek, onderscheidenlijk 19 weken na de datum van ontvangst van de aangifte, stopt. Voor een verzoek om een navorderingsaanslag geldt een termijn van 12 weken na de datum van ontvangst van het verzoek. Voor de inkomstenbelasting geldt dat geen belastingrente in rekening wordt gebracht ingeval de belastingaanslag wordt vastgesteld overeenkomstig een tijdig ingediende